

KUNNALLISEN TILINTARKASTUKSEN
ULKOISTAMINEN

Juha-Pekka Pentti Lasse Jarmo
MARTIKAINEN MEKLIN OULASVIRTA VAKKURI

KUNNALLISEN TILINTARKASTUKSEN ULKOISTAMINEN

Kuntien näkemyksiä tarkastuksesta,
sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista

Sähköinen julkaisu
ISBN 951-44-5498-7

Copyright © 2002
Tampere University Press

Myynti

Tiedekirjakauppa Taju
PL 617, 33014 Tampereen yliopisto
Puhelin (03) 2156055, faksi (03) 215 7685
Sähköposti taju@uta.fi
<http://granum.uta.fi>

Taitto

Marita Alanko

Kansi

Mikko Kurkela

ISBN 951-44-5457-X

Cityoffset Oy
Tampere 2002

ESIPUHE

Tilintarkastusinstituutio on ollut näkyvästi esillä viimeaikaisessa ajankohtaiskeskustelussa. Erilaiset tapahtumat ovat korostaneet tilintarkastuksen merkitystä yhteiskunnan eri sektoreiden toiminnassa sekä institutionaalisten toimijoiden luotettavuuden ja läpinäkyvyyden edistämiseksi. Näyttää siltä, että tilintarkastuspalvelun sisältöä aletaan systemaattisesti pohtimaan vasta kun siinä havaitaan ongelmia. Tilintarkastuksen maailmassa ”ei uutisia” on monesti hyvä uutinen.

Tämä nostaa esille myös sen, että tilintarkastusta ei ole itse asiassa kovinkaan paljon tutkittu palveluna sinällään. Ajatus tilintarkastuksesta varmistuspalveluna sekä erityisesti tilintarkastuksen laajemmat vaikutukset yhteiskunnassa ja taloudessa ovat tästä johtuen mitä relevanttein ja ajankohtaisin tutkimusongelma. Tämä teos yhdistää mainitun perusasetelman tärkeään ympäristöön. Teos pohtii kunnallisen tilintarkastusjärjestelmän ulkoistamista, avautuneen kilpailun vaikutuksia sekä tilintarkastuspalvelujen tuottajiin että erityisesti kuntiin tilintarkastuspalvelujen ostajina. Millaisin perustein kunnat hankkivat palveluja? Miten kilpailun avautuminen vaikuttaa kuntien mahdollisuuksiin hankkia palveluja? Miten kunnat ymmärtävät tilintarkastuspalvelut? Tämä on tärkeää pohdintaa ajatellen tilintarkastusinstituution toimintaa ja merkitystä yhteiskunnassa yleisemmin ja erityisesti ajatellen kuntien mahdollisuuksia tuottaa paikallisia hyvinvointi- ja muita palveluita.

Tutkimus kytkeytyy kirjoittajien käynnissä olleeseen kansainväliseen vertailututkimukseen, jonka kohteena on kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistamisen vaikutus tarkastuspalvelujen tuottamiseen sekä tuloksellisuustarkastuksen informaation käyttötavat kuntaorganisaatioissa. Hedelmällinen yhteistyö norjalaisten tutkijakollegoiden kanssa on tuonut paljon uusia ideoita tilintarkastuksen roolista kuntasektorilla ja ulkoistamisen vaikutuksesta tilintarkastusmarkkinoiden muotoutumiseen, kilpailutilanteeseen, asiakkaan saamiin hyötyihin jne.

Teos ei olisi valmistunut ilman yhteistyökykyisiä KuntaSuomi 2004 –tutkimus-hankkeen kuntia. Kyseisten kuntien talousjohto ja tarkastuslautakuntien puheenjohtajat vastasivat lähettämäämme tutkimuksen empiiristä osiota koskevaan kyselyyn. Kysely-lomakkeen kommentointiin osallistuivat emeritusprofessori Olavi Borg, Nokian kaupungin talousjohtaja Alpo Karila ja Pirkkalan kunnan kehittämisspäälikkö Elias Kärki. Kaikille heille suuri kiitos.

Tutkimuksen eräs tarkoitus on palvella Tampereen yliopiston taloudellis-hallin-nollisessa tiedekunnassa vuodesta 1997 toiminutta tilintarkastuksen ja arvioinnin koulutusta, jossa koulutetaan uusia asiantuntijoita tilintarkastuksen ja arvioinnin alueelle sekä julkisen että yrityssektorin tarpeisiin. Kuitenkin jo yliopiston ideaalin mukaisesti kyseistä hanketta on vaikea nähdä ”vain” koulutushankkeena. Tämän vuoksi hankkeen ympärille on kehitetty tutkimustoimintaa, joka palvelee tilintarkastuk-sen ja arvioinnin alueen asiantuntijoita tärkeillä ja ajankohtaisilla tutkimustuloksilla. Lisäksi – kuten tutkimuksen tuleekin – pohditaan myös niitä oleellisia hieman ajattomampia kysymyksiä, joita alueen asiantuntijoilla ei omien kiireidensä vuoksi ole aina aikaa ajatella. Ne ovat pitkän aikavälin kysymyksiä. Joskus ne auttavat ymmärtämään syvällisemmin, mistä tilintarkastuksen ja arvioinnin eri osa-alueilla on pohjimmiltaan kysymys. Toivoakseni tämä tutkimus antaa ajankohtaista tietoa kunnallisen tilintar-kastuksen ulkoistamisen nykytilasta sekä houkuttelee pohtimaan syvällisemmin, mistä tilintarkastuspalveluissa ja niiden kilpailuttamisessa on kyse.

Tampereella 24.8.2002

Jarmo Vakkuri

Tilintarkastuksen ja arvioinnin hankkeen johtaja
Tampereen yliopisto, hallintotieteen laitos

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	9
1.1	Tutkimuksen tausta ja tutkimustehtävä	9
1.2	Tutkimusaineisto ja menetelmät	10
1.3	Tutkimuksen rakenne	13
2	TUTKIMUKSEN TEOREETTISET NÄKÖKULMAT – KATSAUS TILINTARKASTUSTA KOSKEVAAN TUTKIMUSPERINTEESEEN	14
2.1	Päämies-agenttimalli ja sen ongelmat kuntataloudessa	15
2.2	Ulkoistaminen tilintarkastusjärjestelmässä: kilpailu tarkastusmarkkinoilla	17
2.3	Tilintarkastusjärjestelmän arvioinnin käsitteitä	19
2.4	Tutkimusta ohjaavat yleiset teoreettiset olettamukset	24
3	KUNNALLINEN TARKASTUSJÄRJESTELMÄ JA SEN KEHITYS	26
3.1	Kunnallisen tarkastuksen historiaa	26
3.2	Kuntatarkastus kunnallislain aikana	28
3.3	Tarkastusjärjestelmän uudistamisen taustat	29
3.3.1	Palvelutuotannon organisoinnin vapautuminen	29
3.3.2	Tehokkuus- ja tuloksellisuusvaatimusten korostuminen	29
3.3.3	Kuntien ja valtion suhteen muutos	30
3.3.4	Tilintarkastusinstituutiossa esiintyneet ongelmat	31
3.4	Nykyinen kunnallinen tarkastusjärjestelmä	32
3.5	JHTT-tilintarkastajat ja JHTT-yhteisöt	34
3.6	JHTT-yhteisöjen tarjoamat palvelut ja niiden sisältö	37
	KUNNALLISEN TILINTARKASTUKSEN ULKOISTAMINEN	7

4	TARKASTUSYHTEISÖN VALINTAPROSESSI JA HANKITUT PALVELUT	40
4.1	Tarkastusyhteisön valinnan kriteerit	40
4.2	Tarjouskilpailu	48
4.3	Tarjouspyynnön sisältö ja yhteisön valinta	51
4.3.1	Hankittavat palvelut ja niiden laajuus	51
4.3.2	Valintapäätös	53
4.4	Tarkastusyhteisöltä ostettu lakisääteinen JHTT-tarkastus	54
4.5	Liitännäispalvelujen hankkiminen	59
4.6	Tarkastusyhteisön vaihtaminen	61
4.7	Yhteenveto	61
5	KUNTIEN TYYTYVÄISYYS TARKASTUKSEEN JA NÄKEMYKSIÄ JHTT-YHTEISÖ- PALVELUJEN LISÄÄRVOSTA	63
5.1	Palvelujen tuoma lisäarvo kunnan toiminnalle	63
5.2	JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutus kunnan toimintoihin ja kehittämiseen	70
5.3	Tyytyväisyys ostettuihin JHTT-yhteisöpalveluihin	79
5.4	Yhteenveto	85
6	JHTT-YHTEISÖPALVELUJEN KEHITTÄMISTARPEET	90
7	PÄÄTELMÄT JA KESKUSTELUA	95
7.1	Tutkimuksen tausta ja tutkimustehtävä	95
7.2	Miten tilintarkastuksen ulkoistaminen on onnistunut?	97
7.3	Tarkastuksen lisäarvo	101
7.4	Tyytyväisyys tarkastukseen	103
7.5	Tarkastuksen kohdentaminen ja kehittämistarpeet	104
	LÄHTEET	106
	KUVALUETTELO	109
	TAULUKKOLUETTELO	110
	LIITE: Kyselylomake	111

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta ja tutkimustehtävä

Kuntien tilintarkastusjärjestelmä uudistettiin perinpohjin kuntalain (L 365/1995) vuonna 1997 voimaan tulleilla säännöksillä. Siihen saakka kunnallisen tilintarkastuksen suorittivat kuntaorganisaatioon kuuluvat luottamushenkilötilintarkastajat yhden kuntien keskusjärjestöihin kuuluvan ammattitilintarkastajan avustamana. Uudistuksessa tarkastus jaettiin kahteen osaan: ammattitilintarkastajien (JHTT-tilintarkastaja) suorittamaan tilintarkastukseen ja tarkastuslautakunnan johdolla tapahtuvaan valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointiin. Uudistukseen liittyi myös tilintarkastuksen ulkoistaminen (contracting out). Tilintarkastuksessa ulkoistaminen tarkoittaa sitä, että kunnat ostavat tilintarkastuspalvelun kuntaorganisaatioon kuulumattomilta tilintarkastajilta tai tilintarkastusyhteisöiltä. Ulkoistamisesta seuraa myös se, että kunnat joutuvat kilpailuttamaan tilintarkastuspalvelujen tuottajat.

Ilmiönä markkinaperäiset tilintarkastuspalvelut ovat kuntasektorilla siis uusi ja monessa suhteessa mielenkiintoinen asia, josta tiedetään vähän. Kunnallista tarkastusjärjestelmää, muun muassa tarkastuslautakunnan roolia ja arviointityötä, on tutkittu jonkin verran, mutta varsinaista tilintarkastusta vähän. (Ks. Kaasalainen 1989, Vuorinen 1995, 1999 ja 2000a, Meklin 2000 ja Myllymäki & Vakkuri 2001). Tilintarkastuspalveluja on kaiken kaikkiaan Suomessa tutkittu varsin vähän niin yrityssectorilla kuin julkisella sektorilla (Ks. esim. Koskinen 1999, Niemi 2002, Saarikivi 1999, Viitanen 2000). Kansainvälisesti tilintarkastuspalveluja koskevia tutkimuksia on tehty runsaammin, valtaosin yritys ympäristössä. (Ks. esim. DeAngelo 1981, Power 1997, Rittenberg & Covalesski 1999, Palmrose 1988, Bowerman 1996). Nämä tutkimukset kuitenkin tarjoavat varsin käyttökelpoisia teoreettisia näkökulmia ja käsitteitä ulkoistetun kunnallisen tilintarkastuspalvelun tarkastelulle. Tämän tutkimuksen toteuttamisen tekee empiirisesti mielenkiintoiseksi se, että kunnat ovat tähän mennessä tehneet

kaksi tilintarkastajien valintaa. Ensimmäinen valinta tehtiin valtuustokaudelle 1997–2000 ja toinen valtuustokaudelle 2001–2004.

Tutkittaviksi teemoiksi on mielenkiintoisista vaihtoehtoista tiivistynyt neljä pääteemaa, jotka voidaan pukea seuraavien kysymysten muotoon:

- 1) Miten tilintarkastuksen ulkoistaminen on toteutunut kunnissa?
- 2) Millainen on tarkastustoiminnan lisäarvo?
- 3) Ovatko kunnan toimijat tyytyväisiä tarkastukseen?
- 4) Mitkä ovat tarkastuksen kehittämistarpeet?

Esitettyihin kysymyksiin haetaan vastauksia teoreettisilla pohdinnoilla ja empiirisellä kyselyaineistolla. Teoreettisessa pohdiskelussa pääpaino on ensimmäisen ja toisen kysymyksen käsitteellisessä haltuunotossa. Empiirisellä aineistolla pyritään saamaan vastauksia kaikkiin neljään kysymykseen. Tutkimusaineistoa ja menetelmiä selostetaan yksityiskohtaisemmin seuraavassa alaluvussa.

Tämä tutkimus liittyy myös kansainväliseen tilintarkastuksen ulkoistamista käsittelevään vertailututkimukseen, jossa tutkimuksen tekijät ovat olleet mukana (Ks. Johnsen ym. 2001, 2002). Tutkimushankkeessa on vertailukohteena ollut myös Norjan kunnallinen tilintarkastusinstituutio. Vertailun tekee mielenkiintoiseksi se, että Norjassa, päinvastoin kuin Suomessa, kuntien tilintarkastus ei ole ollut kilpailun alainen vaan kunnallinen monopoli. Tätä kirjoitettaessa Norjassa on käynnissä tähän liittyvä uudistus.

1.2 Tutkimusaineisto ja menetelmät

Tutkimuksen empiirinen osuus pohjautuu KuntaSuomi 2004 -tutkimusohjelman¹ kuntien viranhaltijoille ja luottamushenkilöille tehtyyn kyselyyn, joka toteutettiin vuoden 2001 kevään aikana. Kunnat on valittu harkitulla otoksella siten, että ne edustavat mahdollisimman kattavasti suomalaista kuntakenttää. Kyselylomake lähetettiin 47 kuntaan sellaiselle viranhaltijalle, joka toimii joko tarkastuslautakunnan valmistelutehtävissä tai lautakunnan esittelijänä. Kyselylomakkeet lähetettiin lisäksi myös tarkastuslautakuntien sekä vanhoille (1997–2000) että uusille (2001–2004) puheenjohtajille. Koska osa nykyisten tarkastuslautakuntien puheenjohtajista on

¹ Tarkempaa tietoa KuntaSuomi-tutkimusohjelmasta löytyy esimerkiksi hankkeen www.sivuilla.osoitteesta www.kuntaliitto.fi/kuntasuomi.

sellaisia, jotka toimivat myös edellisen lautakunnan puheenjohtajana, luottamus-
henkilöille lähetettyjen lomakkeiden määrä oli tästä syystä 82 eikä kaksi kertaa
kuntien määrä eli 94. Kyselyssä mukana olleet kunnat olivat:

Espoo	Kokkola	Naantali	Ranua
Haukipudas	Kolari	Noormarkku	Rääkkylä
Humppila	Kotka	Närpiö	Sonkajärvi
Hämeenlinna	Kristiinankaupunki	Oulainen	Suolahti
Iitti	Kuhmoinen	Outokumpu	Tyrnävä
Jaala	Lappeenranta	Padasjoki	Vaasa
Joroinen	Leppävirta	Pieksämäki	Vahto
Kaarina	Lieksa	Porvoo	Varkaus
Karstula	Liljendal	Pudasjärvi	Vehkalahti
Kemiö	Lumijoki	Punkaharju	Vimpeli
Kerava	Mikkeli	Pyhäntä	Virrat
Kiikala	Multia	Pylkämäki	

Vastauslomakkeita palautettiin kaikkiaan 100 kpl, jolloin kyselyn vastauspro-
sentiksi tuli 78, mitä voidaan pitää melko korkeana tämän tyyppiselle postikyselylle.
Viranhaltijat palauttivat 42 lomaketta, jolloin vastausprosentiksi tuli 89 %. Luottamus-
henkilöt palauttivat 58 lomaketta lähetetyistä 82:sta, jolloin vastausprosentiksi muodos-
tui heidän osaltaan 71 %. Kaikkia luottamushenkilöiltä tulleita vastauksia ei kuitenkaan
voitu käyttää kuntaryhmittäisissä analyyseissa, koska kahdeksasta lomakkeesta puut-
tuivat lähettäjän tiedot, jolloin lomakkeita ei voitu yhdistää kuntaan eikä kuntakoko-
luokkaan. Lisäksi on huomattava, että vastauksien määrä eri kysymyksissä on palau-
tettujen lomakkeiden määrää pienempi, koska kaikkiin kysymyksiin ei aina ole
vastattu.

Kyselyssä tiedusteltiin viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden mielipiteitä muun
muassa tarkastusyhteisön valintaan vaikuttavista tekijöistä ja tarkastuspalvelujen
kunnan toimintoihin tuomasta lisäarvosta. Lisäksi kysyttiin sitä, kuinka tyytyväisiä
vastaajat ovat olleet yhteisöltä ostettuihin palveluihin. Kysymykset ilmenevät tarkemmin
liitteenä olevasta kyselylomakkeesta.

Aineistoa on analysoitu kolmella eri tavalla. Ensimmäinen analyysi on kaikissa kysymyksissä perustunut koko aineistoon ilman erityisiä ryhmittelyjä. Mielipidekysymyksistä on laskettu koko aineiston prosentuaaliset jakaumat ja tehty analyyskejä niiden perusteella. Lisäksi on laskettu koko aineiston keskiarvot, jotta on voitu vertailla esimerkiksi valintakriteerien tärkeysjärjestystä tai sitä, mihin ostettuun palveluun vastaajat ovat olleet kaikkein tyytyväisimpiä.

Seuraavaksi on vertailtu eroja viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden vastauksissa. Tarkastelu on tehty samoin kuin edellä oleva koko aineistoa koskeva tarkastelu; ensiksi on vertailtu toisiinsa prosentuaalisia jakaumia ja lisäksi on tehty vertailua vastausten keskiarvojen perusteella.

Mielipidekysymysten vastauksista on lopuksi tehty kuntaryhmittäinen analyysi. Tämä tarkastelu tuo mielenkiintoisen näkökulman siihen, painotetaanko eri kuntakokoluokissa esimerkiksi tarkastusyhteisön valintakriteerejä eri tavalla. Kuntaryhmittäinen analyysi on tehty sekä tarkastelemalla vastausten jakaumia kuntaryhmittäin että kuntaryhmittäisten keskiarvojen perusteella. Tarkempaan tilastolliseen analyysiin ei ole tässä menty. Kuntaryhmittely perustuu vuoden 1994 lopun asukasmääriin², jonka mukaan kunnat on jaettu kuuteen eri ryhmään. Ryhmittely on seuraava:

*Taulukko 1/1
Tarkastelussa käytetty kuntaryhmittely*

Kuntaryhmä	Asukasluku	Kuntien määrä
1	–3000	9
2	3001–5500	8
3	5501–10000	11
4	10001–20000	9
5	20001–45000	6
6	45000–	4

² Tutkimuksessa on käytetty samaa kuntaryhmittelyä kuin KuntaSuomi-tutkimuksessa. Ryhmittelyä ei myöskään ole korjattu uudempien asukasmäärien mukaiseksi, vaikka joissain kunnissa asukasluvut ovat muuttuneet niin, että vuoden 2000 asukasluvun perusteella kunta kuuluisi toiseen ryhmään.

Ongelmaksi kuntaryhmittäisissä analyyseissa alkoi kuitenkin muodostua vastausten vähyys. Koska joissain kuntakokoluokissa on vain muutama kunta, ei kuntaryhmittäinen analyysi ole ollut mielekäs varsinkaan silloin, kun kaikki kyseessä olevan ryhmän kunnat eivät olleet vastanneet.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus etenee teoreettisista pohdinnoista ja teemojen täsmentämisestä empiiriseen tarkasteluun. Tutkimusraportin 2 luvussa täsmennetään tutkimuksen teoreettiset lähtökohdat. Luvussa 3 kuvataan kuntien tilintarkastusjärjestelmän kehitys pääpiirteissään. Luvussa 4 siirrytään empiirisen tutkimuksen tuloksiin selostamalla ensin tarkastusyhteisön kilpailutus- ja valintaprosessia. Luvussa 5 raportoidaan tulokset vastaajien tyytyväisyydestä tilintarkastukseen ja käsitykset tilintarkastuksen kunnalle tuomasta lisäarvosta. Luvussa 6 on koottu yhteen kuntien edustajien näkemyksiä JHTT-yhteisöpalvelujen kehittämistarpeista. Loppuluvussa esitetään tärkeimmät tulokset ja johtopäätökset sekä käydään keskustelua JHTT-yhteisöpalvelujen kehittämis- ja tutkimustarpeista. Tutkimus antaa myös mahdollisuuksia pohtia laajemmin tarkastusinstituution kehittämispolitiikkaa Suomessa.

2 TUTKIMUKSEN TEOREETTISET NÄKÖKULMAT – KATSAUS TILINTARKASTUSTA KOSKEVAAN TUTKIMUSPERINTEESEEN

Tätä tutkimusta palvelevaa keskustelua on käyty laajassa ja monipuolisessa tutkimusperinteessä, joka tarjoaa näkökulmia avaamaan muutamia oleellisia kunnallisen tilintarkastusjärjestelmän ulkoistamisen mekanismeja.

Ensiksi, mikä on tilintarkastuksen tehtävä yhteiskunnassa? Mitkä ovat sen teoreettiset perustelut ja millaisiin tavoitteisiin sillä pyritään (*päämies-agenttimalli*)? Toisaalta miten ja millaisin edellytyksin päämies-agenttimalli toimii kuntasektorin tarkastuksessa? Toinen osa-alue on tilintarkastuksen ulkoistamiseen liittyvä tutkimusperinne (*tilintarkastuksen ulkoistaminen, tilintarkastuksen hinta, kilpailu tilintarkastusmarkkinoilla*). Tällöin ollaan kiinnostuneita siitä, miten tilintarkastuksen ulkoistamista voidaan toteuttaa. Koska ulkoistamisen perusajatuksena on vapauttaa tilintarkastuspalvelujen tuottaminen kilpailulle, on tärkeää pohtia tämän seurauksia. Miten kilpailu toimii tilintarkastusmarkkinoilla? Minkä asioiden suhteen ja miten kilpaillaan? Nämä kysymykset nousevat esille erityisesti tarkastusmarkkinoiden prosesseja ja yhteisöjen strategioita koskevassa tutkimuksessa. Kolmanneksi, mitä tarkoitetaan tarkastuspalvelujen laadulla ja miten laatu kytkeytyy tilintarkastusjärjestelmän ulkoistamiseen (*tilintarkastuksen laatu ja tilintarkastuksen lisäarvo*)?

Laatu ja tarkastuksen lisäarvon käsite liittyvät tutkimuksen tematiikkaan kahdesta näkökulmasta. Yhtäältä ne kytkeytyvät siihen, miten voidaan ymmärtää tarkastuksen laatu ja lisäarvo kilpailluilla markkinoilla. Toisaalta tämän tutkimuksen kannalta tärkeä on pyrkiä myös sinällään teoreettisesti ja käsitteellisesti jäsentämään tarkastuksen laadun ja lisäarvon käsitettä. Tämä perspektiivi sisältyy toteutettuun kyselyyn, jossa pyrittiin kartoittamaan kunta-asiakkaiden kokemuksia tarkastuspalvelujen laadusta ja lisäarvosta.

2.1 Päämies-agenttimalli ja sen ongelmat kuntataloudessa

Keskeinen tilintarkastuksen luonnetta jäsentävä teoreettinen viitekehys on päämies-agenttimalli. Sen mukaan sosiaalinen toiminta jäsennetään päämiehen ja agentin välisenä vaihtosuhteena, jossa päämiehellä (esimerkiksi veronmaksajat, osakkeenomistajat, tilaajat) on intressejä, joiden edistämiseksi se tarvitsee agentin (esimerkiksi organisaatioiden toimiva johto, palvelun tuottaja) palveluja. Päämies ei kuitenkaan voi olla kaikissa tilanteissa varma agentin kyvystä ja halukkuudesta toteuttaa sille annetut toimeksiannot tuloksellisesti ja sovittujen sääntöjen puitteissa (epäluottamuksen käsitteestä ks. Power 1997; Shapiro 1987). Tarvitaan kolmas, ”ulkopuolinen” osapuoli todentamaan, verifioimaan asia. (Jensen & Meckling 1976, Mayston 1993).

Kaikilla sosiaalisen toiminnan alueilla edellisen kaltaista verifiointia ei tarvita. Henkilö lainatessaan 10 euroa ystävälleen ei välttämättä tarvitse seikkaperäistä sopimusjärjestelmää täsmentämään transaktion yksityiskohtia, tietoa kohteista johon ystävä aikoo lainaamansa 10 euroa sijoittaa tai ulkopuolista verifiointia käytön jälkeen tavoista, joilla kyseinen rahamäärä on käytetty. Kuitenkin yhteiskunnan ja talouden monimutkaistuesssa myös agenttisuhteet monimuotoistuvat. Tavat, joilla päämiehen uhraamia resursseja käytetään moderneissa organisaatioissa ja järjestelmissä sitovat monia eri tahoja, organisaatioita ja ihmisiä. Tällaisissa järjestelmissä agentin antama informaatio toimeksiantojen toteutumisen muodoista ei ole kaikissa tilanteissa oikea ja riittävä. Ainakaan päämies ei voi luottaa agentin kykyyn ja haluun tuottaa oikeaa ja riittävää informaatiota. Mikäli kolmatta osapuolta ei olisi, informaation oikeellisuuden varmentaminen aiheuttaisi merkittävän suurien kustannuksia päämiehille. Tämä johtuu siitä, että varmentamisen tarve säilyisi, mutta kukin päämies joutuisi toteuttamaan informaation oikeellisuuden varmentamisen itse. Tämä johtaisi ylimääriisiin transaktiokustannuksiin³ sekä talouden tehottomuuteen. Tarve kolmannen osapuolen toteuttamaan verifiointiin perustelee tilintarkastuksen keskeistä tehtävää samoin kuin tarkastusprofession asemaa yhteiskunnassa (Myllymäki & Vakkuri 2001).

³ Transaktiokustannuksilla tarkoitetaan tässä tilintarkastuspalvelun hankkimisesta aiheutuvia kustannuksia, joita syntyy tarjouspyyntöjen valmistelusta, tarjousten käsittelystä ja sopimuksen tekemisestä. Lisäksi transaktiokustannuksia syntyy mm. jo tehdyn sopimuksen valvonnasta sekä mahdollisista palveluntuottajan valintaprosessiin liittyvistä valituksista. Laajasti käsitettynä transaktiokustannuksiin voidaan laskea myös tilintarkastajan vaihtamisesta aiheutuvat perehtymisen ja organisaatioon tutustumisen kustannukset. (Ks. esim. Williamson 1985.)

Se missä laajuudessa verifiointia tarvitaan sekä miten se konkreettisesti toteutetaan, liittyy tarkastustoiminnan erilaisiin lajityyppeihin (tilintarkastus, tuloksellisuus/toiminnantarkastus, laajemmin arviointi eli evaluaatio). Puhtaassa tilintarkastuksessa verifiointin laajuus katsotaan ulottuvaksi informaatioon, jolla agentti raportoi toimeksiantoimensa toteutumisesta. Tässä mielessä ”tilien” tarkastus on esimerkiksi kuntakentässä kunnan toimintaa koskevan tili- ja laskentainformaation oikeellisuuden verifiointia. Vastaavasti tuloksellisuuden tarkastus kytkeytyy lähtökohtaisesti sen arviointiin, miten hyvin kunnan eri palvelujärjestelmät ja -organisaatiot ovat kyenneet saavuttamaan kunnanvaltuuston niille asettamat tavoitteet. Tämä sisältää useiden sellaisten alueiden tarkastelua, joita ei puhtaalla ”tilien” tarkastuksella kyetä verifioimaan.

Päämies-agenttisuhte on yleinen teoreettinen malli. Verorahoitteisen sektorin toiminnassa ja kuntataloudessa agenttisuhteet saavat moninaisia muotoja (Ks. laajemmin Mayston 1993). Toisaalta tarkastustoiminta itsessään voidaan nähdä omana päämies-agenttisuhteena, minkä vuoksi sama ”epäluottamuksen” mekanismi voi luonnollisesti toimia myös siinä. Aivan kuten Power (1997) toteaa, eräs nyky-yhteiskunnan paradoksi on se, että luottamus luottamukseen on myös niukka resurssi. Tilintarkastuksen roolia tilivelvollisuuden teknologiana ja yhteiskunnan instituutioiden uskottavuuden edistäjänä kyseenalaistetaan entistä enemmän. Viimeaikaiset tapahtumat ja niitä koskeva keskustelu on omiaan asettamaan tilintarkastuksen roolia kriittiseen valoon sekä yhteiskunnan markkinarahoitteisella sektorilla (Enronin tapauksesta esim. Washington Post 5.12.2001; Kauppalehti 15.1.2002) että verorahoitteisella julkisella sektorilla (ks. esim. Bowerman 1996). Voi olla esimerkiksi niin, että tarkastusyhteisön taloudellinen sidos (economic bonding) tarkastettavaan kohteeseen luo tilanteen, jossa asiakassuhteen vaaliminen saattaa edellyttää ”puhtaan kertomuksen” kirjoittamista.

Knappin ja Wardin mukaan (1987) ideaalinen tilanne tilintarkastuksessa on jonkinlainen lintukototilanne, jossa molemminpuolisessa ja rakentavassa yhteisymmärryksessä tarkastaja tarjoaa asiantuntevaa palvelua ja tarkastettava pyrkii rehelliseen raportointiin organisaation tai tarkastettavan kohteen tilasta. Todellinen tilanne on joskus toisenlainen. Edellä mainittu tutkimus on lähestynyt ongelmaa valta-asetelman näkökulmasta, jossa tarkastusyhteisön kyky saada oma näkemys tarkastajan ja tarkastettavan välisen konfliktitilanteen ratkaisuksi riippuu kolmesta asiasta. Ensiksi, konfliktin kohteen, ongelman kompleksisuudella on merkitystä. Ei ole siis yhden-tekuvää, onko kyseessä konflikti kaupunkikonsernin taloudellisen aseman kokonaisuudesta vai sen pienen hallinnonalan pienen yksikön pienistä toimintatapojen periaatteista.

Lisäksi kuntasektorin tarkastuksen niillä osa-alueilla, joissa tarkastustyö edellyttää näkemyksen muodostamista vaikkapa tavoitteiden saavuttamisen arvioinniksi, konfliktiherkkyys on suurempi kuin alueella, jossa tarkastus voi kytkeytyä puhtaammin olemassa olevien normien ja sääntöjen vastaavuuden tarkasteluun. Toiseksi, merkittävä vaikutus on sillä, miten kiinteästi yhteisö pyrkii soveltamaan professionaalisia ja eettisiä koodistojaan. Mikäli koodistot ovat erityisen tiukkoja, ja yhteisö soveltaa niitä äärimmäisen tarkasti, sillä on mahdollista vahvistaa valta-asemaansa konfliktitilanteessa. Kolmas tekijä on tarkastuskohteen identiteetti ja sen intressit. Toisin sanoen, se miten selkeästi päämiehestä on kysymys vaikuttaa myös konfliktitilanteen ratkaisun lopputulokseen. Eli jos kyseessä ovat kuntalaiset tai veronmaksajat eivätkä selkeästi järjestäytyneet ryhmittymät tai tietty henkilö tai organisaatio, on luultavaa, että tarkastusyhteisön valta-asema konfliktitilanteessa on vahva.

2.2 Ulkoistaminen tilintarkastusjärjestelmässä: kilpailu tarkastusmarkkinoilla

Merkittävä osa julkista taloutta koskevasta tutkimusperinteestä on keskittynyt tarkastelemaan ulkoistamisesta aiheutuneita kustannussäästöjä. Domberger ja Jensenin (1997) arvion mukaan ulkoistamisen aiheuttamat kustannussäästöt ovat keskimäärin 20 prosenttia. Hodgen (2000) mukaan säästö on 6–14 prosenttia. Ulkoistamisen yhteydestä tarkastuspalvelun laatuun on todettu, että ulkoistetun järjestelmän seurauksena on ollut kohdennetummat tarkastusraportit ja parantunut palvelun laatu (Rittenberg & Covaleski 1999).

On kuitenkin ilmeistä, että ulkoistaminen ei itsessään tuota erityisiä tehokkuusvaikutuksia tai laadun parannuksia. Oleellista on näin ollen jäsentää kilpailuprosessia, jonka kautta hyötyjen oletetaan realisoituvan. Tämän vuoksi tarkastusmarkkinoilla on syytä kiinnittää huomiota niiden erityislaatuiseen luonteeseen toimialana. On tarkasteltava, miten kilpailu tarkastusyhteisöjen keskuudessa toimii tai miten ja miksi se ei toimi. Tarkastusmarkkinoiden toimintaa tarkastelevaa tutkimusta on harjoitettu ensisijaisesti perinteisessä toimialan taloustieteen viitekehyksessä (Industrial Organization, IO). Tämän alueen klassinen lähtökohta on niin sanottu SCP-paradigma. Siinä kiinnostuksen kohteena on toimialan rakenne (Structure), toimialan yritysten käyttäytyminen (Conduct) ja toimialan yleinen toimivuus ja tuloksellisuus (Performance) (Yardley, Kauffman & Albrecht 1992; ks. yleisemmin Tirole 1989).

Toimialarakenteen tarkastelussa esille nousee yritysten kokojakauma, minkä yhteydessä tarkastusmarkkinoilla puhutaan esim. Big Six, Big Five tai Big Four -malleista. Tarkastelun keskiössä on toimialan keskittyminen, markkinaosuudet ja markkinoille tulon esteet. Teoreettisia lähtökohtia on kaksi. Niin sanottu strukturalistinen oletamus on se, että toimiva kilpailu riippuu markkinarakenteesta ja edistää edelleen toimialan kokonaistoimivuutta. Toimiva kilpailu edellyttää yhtäältä toimialan toimijoiden tarvetta ja halua kilpailla. Suomalaisessa ympäristössä tämä liittyy esimerkiksi yritysten halukkuuteen kilpailla eri alueiden kunta-asiakkaista. Toisaalta markkinoilla on oltava riittävästi kilpailijoita, mikä vähentää kilpailun kannalta haitallisia yhteistyömuotoja. Oleellinen käsite on tässä yhteydessä niin sanottu uhkaavan kilpailun käsite (Baumol 1982), mikä tarkoittaa sitä että vaikkakaan suoranaista kilpailua toimijoiden välillä ei ole, tilintarkastusyhtiöille säilyy pelko ja epävarmuus siitä, että uudet kilpailijat vievät heiltä markkinat. Vaaditaan uskottava uhka. Tässä näkökulmassa tilintarkastusjärjestelmän ulkoistamisessa on tarpeellista varmistaa, että toimialan rakenne säilyy kilpailullisia olosuhteita edistävänä.

Toisaalta vaihtoehtoisen näkökulman mukaan yrityksen suhteellinen tehokkuus on peruste sen tietäntyyppiselle kilpailukäyttäytymiselle ja luo pohjan toimialan rakenteelle. Tämä näkökulma on selkeästi toimijalähtöinen. Ajattelumallin mukaan monopolitoiminta heijastaa toimijan tehokkuutta suhteessa muihin toimijoihin. Toisaalta monopoliasemaan pääseminen edellyttää kustannuksia, jotka toimijan on maksettavaan katettava jollakin. Jos toimijaa kuitenkin estetään saavuttamasta monopoliasemaa, estetään myös asemaan pyrkimisen luomat uudet innovaatiot ja dynamiikka.

Tilintarkastusyritysten käyttäytymisen (conduct) tutkimuksessa analyysikohteena on esimerkiksi fuusio- ja muut yritysjärjestelyt, kilpailustrategian muodot ja mainonnan tekniikat. Tämän tutkimuksen näkökulmasta paneudutaan kolmeen ilmiöön tilintarkastusyhteisöjen tavoissa erilaistaa tuotteitaan, eli puhutaan niin sanotusta tuotedifferoinnista. Tuotedifferoinnin ensimmäinen näkökulma on toimialan tuntemuksen näkökulma (industry expertise). Esimerkiksi kuntatalouden tarkastusmarkkinoiden perspektiivistä tällöin tutkitaan sitä, millainen vaikutus tilintarkastusyhteisön kokemuksella, yleensä tilintarkastuksesta ja erityisesti kuntakentässä on. Tällöin esimerkiksi tarkastuksen hinta voidaan assosoida kokemukseen asianomaisesta tarkastuskontekstista tai oletettuun korkeaan laatutasoon (vrt. DeAngelo 1981). Toinen näkökulma on niin sanottu litigation aspekti, jota tarkennetaan myöhemmin tässä luvussa. Kolmas näkökulma on niin sanottu mielipiteen shoppailun näkökulma. Se perustuu ajatukseen että erityisesti tilanteessa, jossa tarkastuspalvelun ostaja on

aikeissa vaihtaa palvelun tuottajaa, se voi harrastaa kaupankäyntiä mielipiteillä. Kirjoita hyvä kertomus, niin ostan palvelusi. Empiiristä evidenssiä kyseisen kaltaisesta kaupankäynnistä on vähän. Mangoldin (ks. Yardley 1992) aineiston mukaan yritysten, jotka olivat vaihtaneet palvelun tuottajaa, tarkastuskertomukset olivat parempilaatuisia kaksi vuotta ennen palvelun tuottajan vaihtamista kuin vuosi sen jälkeen. Mielipiteen kaupankäynnin näkökulmassa on hyvä muistaa tämän tutkimuksen konteksti, ja sen monimuotoisuus. Toisin sanoen, erityisesti alueilla, joissa olemassa olevat tarkastuksen standardit eivät anna selkeitä yksiselitteisiä ohjeita tarkastuksen toteuttamisesta (muun muassa tulostavoitteiden saavuttamisen arviointi), mielipiteellä shoppailu voi tulla kysymykseen.

Toimialan yleisen toimivuuden tarkastelu (Performance) kohdistuu toimialan hintapolitiikkaan, sen kustannustehokkuuteen ja yleisiin tehokkuushyötyihin tai -tappioihin, voittojen suuruuteen ja uusien innovaatioiden tai niiden puutteen tarkasteluun. Tilintarkastusmarkkinoilla tällöin ollaan kiinnostuneita siitä, miten toimialarakenne ja yhteisöjen kilpailukäyttäytyminen vaikuttavat tarkastuksen hintaan, tilintarkastuksen laatuun ja uusiin tarkastustuotteisiin. Toisaalta kuntasektorin tarkastusjärjestelmän yhteydessä kiinnostavaksi elementiksi nousee kolme asiaa. Ensiksi, millainen toimialan markkinarakenne on ja onko olemassa erityisiä rakenteellisia alalle tulon esteitä? Toiseksi, millainen kilpailukäyttäytyminen vallitsee? Millaiset intressit erilaisilla tilintarkastusyhteisöillä on kilpailla kuntasektorin asiakkaista? Millaisia markkinoinnin keinoja käytetään? Kolmanneksi, millainen on toimialan yleinen toimivuus? Millainen hintataso markkinoilla on? Millaisella katemarginaalilla yritykset toimivat? Edelleen millainen on toimialan innovaatioaste? Ovatko tilintarkastusyhteisöt pystyneet tuottamaan uusia innovaatioita tarkastustoiminnan laadun parantamiseksi?

2.3 Tilintarkastusjärjestelmän arvioinnin käsitteitä

Päämies-agenttimallin mukaisesti tilintarkastuksen perustehtäväksi nähdään siis agentin päämiehelle raporttoiman informaation oikeellisuuden varmentaminen. Voidaan ajatella, että mikäli tilintarkastus onnistuu tässä tehtävässään, määritelmällisesti sen laadun voidaan katsoa olevan hyvä. Miten sitten konkretisoituu edellä mainittu varmentamisen ajatus? Tarkastuspalvelun luonteesta käyty keskustelu on varsin selkeästi osoittanut, että kyseessä on huomattavan monitulkintainen, jopa epämääräinen tuotos

(Power 1997). Tilintarkastus on varmentamispalvelu (Assurance service), jonka tarkoituksena on tarkastuksen kohteen luotettavuuden edistäminen yhteiskunnassa. Miten tätä voidaan täsmällisesti kuvata? (Shapiro 1987.) Kyseessä on informaatio- tai tietotuote, jonka osalta klassiset tuotantofunktioajattelumallit ja panos-tuotosajattelu eivät noudattele perinteisiä latuja. Jos lähdetään ensinnäkin siitä, että tilintarkastuksen päämääränä on informaation oikeellisuuden varmistaminen ja tarkastuskohteen luotettavuuden (credibility) edistäminen taloudessa ja toiseksi tiedetään, että kyseinen toiminta vaatii uhrauksia, kuten mikä tahansa taloudellinen toiminta, niin miten näiden välinen suhde voidaan määritellä? Mistä palvelun ostaja tietää mikä on perusteltu kustannus ”riittävän” varmuuden aikaansaamiseksi? Toisaalta mistä palvelun tuottaja tietää mitkä ovat vaadittavat palvelutuotantoprosessin panokset, jotka vaaditaan varmuuden tuottamiseksi? Kustannus-varmuusfunktio ja myös itse tilintarkastustuotos on hyvin monitulkintainen.

Edellä mainittu keskustelu nostaa yleensä esille *tarkastuksen odotuskuilun* käsitteen (Humphrey ym. 1992, Viitanen 1995). Tällä tarkoitetaan kuilua asiakkaiden, päämiesten ja yleisön odotusten sekä tarkastustoiminnalla tuotettavissa olevan varmuuden välillä. Toisin sanoen, tilintarkastus ei kaikissa yhteyksissä kykene täyttämään kaikkia sille asetettuja odotuksia siitä syystä, että kyseiset odotukset ovat osittain epärealistisia. Markkinasektorin yrityksen konkurssin selittäminen pelkästään tilintarkastuksen puutteellisuudella unohtaa lukuisat muut tekijät yrityksen taloudellisen onnistumisen ja epäonnistumisen mekanismeissa. Toisaalta verorahoitteen sektorin osalta tilanne on monesti se, että julkiseen keskusteluun nousevat yksittäiset väärinkäytökset tai tehottomuusongelmat lisäävät epärealistisia odotuksia tarkastustoimintaan. Oletetaan, että tarkastuksen ja valvonnan lisääminen voisi täydellisesti poistaa edellä mainitut ongelmat tai että tarkastus on toiminut puutteellisesti, koska se ei ole kyseisiä ongelmia havainnut ja ratkaissut (vrt. jäljempänä tilintarkastuksen virheen käsite).

Tarkastuksen laadun indikaattoreiksi on kehitelty erilaisia korvikemittareita. Tässä yhteydessä eräs keskeisin on keskustelu tarkastusyhteisön koon ja tarkastuspalvelun laadun välisestä yhteydestä. Tämän alueen keskustelussa eräs klassikkoartikkeli on DeAngelon jäsenyys tarkastuksen laadun ja yhteisön koon suhteesta (DeAngelo 1981). Hänen lähtökohtansa oli senaikainen, mutta edelleen käydään keskustelua siitä, suosiiko markkinajärjestelmä suuria tilintarkastusyhteisöjä pienten kustannuksella. Toisin sanoen, onko tutkimuksellista perustelua sille että tarkastuksen laatu olisi riippumaton tarkastusyhteisön koosta. Tämä näkyy muun muassa siinä että tarkastuspalvelujen tuottaja valitaan joskus satunnaisilla perusteilla, kuten koon

perusteella. DeAngelo määrittää tarkastuksen laadun markkinoiden arvioimana todennäköisyytenä, että tarkastusyhteisö ja tarkastaja löytää relevantit puutteellisuudet tarkastettavan kohteen toiminnassa ja raportoi nämä (vrt. aiemmin). Kyky löytää puutteellisuudet kytkeytyvät tarkastusyhteisön teknologisiin ja proseduraalisiin kykyihin, tarkastuksen yhteydessä käytettäviin toimenpiteisiin, otoksiin ja muihin tarkastustyön elementteihin.

DeAngelon argumentti lähtee siitä, että tarkastuspalvelun ostajalle aiheutuu erityisiä kustannuksia palvelun tuottajien laadun arvioinnissa. Koska ostajalle aiheutuu kustannuksia, markkinoiden olemassa olevilla toimijoilla on suhteellinen kilpailuetu. Ne voivat hyödyntää tilannetta, jossa markkinoilla ei ole suoria substituuttituotteita ja sitä että tarkastustuotteiden perusteltu vertailu ja arviointi on asiakkaalle vaikeaa. Niin ollen markkinoiden olemassa olevilla toimijoilla on mahdollista asettaa tulevaisuuden tarkastuspalvelujen hinnat tasolle, jossa ne ylittävät niin sanotut vältettävissä olevat palvelujen tuottamisen kustannukset. Tuottaja siis hyödyntää asiakkaalle palvelun tuottajan vaihtamisesta aiheutuvia kustannuksia ansaiten näin itse ylimääräisiä tuottoja (Client specific quasi-rents). Tämä liittyy yleensä myös niin sanottuun *lowballing-ilmiöön*, jossa palvelun tuottaja – tietäessään tulevaisuuden mahdollisuudet sitoa asiakassuhteen – laskee hintoja hankkiakseen asiakkaita ja nostaa jälleen hintoja, kun asiakassuhde on vakiintunut. Tämä on suomalaisessa ympäristössä erittäin merkittävä tekijä pohdittaessa lisääntyvän kilpailun merkitystä tarkastuspalvelun laadulle, toisin sanoen millaiset mahdollisuudet suomalaiset markkinat tarjoavat lowballing-ilmiölle.

Tilintarkastuksen laadun puutetta on kutsuttu *tilintarkastusvirheen* ajattelumalliksi (Audit failure). Mikäli tilintarkastusyhteisö ei jostain syystä onnistu perustehtävässään informaation oikeellisuuden varmistamisessa, se tekee virheen. Tämä käsittää tilintarkastusyhteisön toiminnan puutteellisuuden riittävän informaation kokoamisessa ja/tai olemassa olevien puutteellisuuksien ja ongelmien huomioimatta jättämisessä (Mock ym. 1997). Erityisesti yhdysvaltaisessa ympäristössä tämä on aiheuttanut keskustelua jo pitkän aikaa, koska virheiden tekeminen voi toimia impulssina asiakkaan käynnistämälle oikeusprosessille, joka aiheuttaa usein massiiviset kustannusvaikutukset. Puhutaan niin sanotusta litigation -ongelmasta. (Pierre & Anderson 1984; Palmrose 1988). Viime vuosina käsite on tullut myös suomalaiseen keskusteluun tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön vastuusta (ks. myös Nuolimaa 2001).

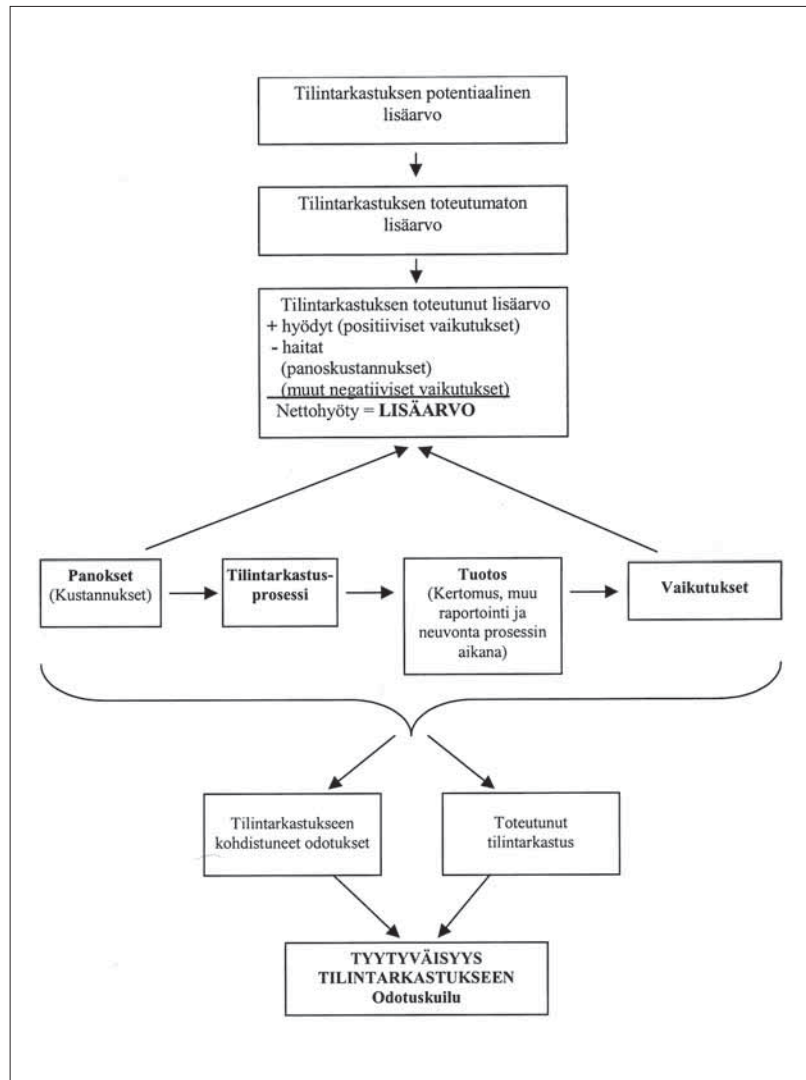
Edellä mainittu keskustelu tilintarkastuksen laadusta korostaa *laatua* paljolti *tarkastusprosessin* onnistuneisuutena ja virheettömyytenä. Yhteiskunnassa näitä

pyritään edistämään tarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan (esim. JHTT-lautakunta), tarkastuksen suunnittelua, menetelmiä ja raportointia koskevien kansallisten ja kansainvälisten ammattistandardien ja hyvän tilintarkastustavan myötä. Lakisääteisen tilintarkastuksen “lopputuote” eli tilintarkastuskertomushan on hyvin standardimuotoinen, jonka ulkoasusta on vaikea päätellä koko tarkastuksen laatua.

Voidaan ajatella, että tilintarkastuksen tarkoitus on lähtökohtaisesti vaikuttaa tarkastuskohteen toimintaan. Vaikutukset ovat riippuvaisia tarkastuksen laadusta (prosessi), mutta myös muista tekijöistä, joihin kaikkiin ei tarkastusprosessilla voida sinällään vaikuttaa (tarkastuksen laajemmat vaikutukset). Sillä, että tarkastustoiminnalla ei voida vaikuttaa kaikkiin kohteen tilannetta määrittäviin seikkoihin, mutta että päämies ja laajemmin sidosryhmät usein olettavat näin olevan, on merkitystä pohdittaessa tarkastustoiminnan vaikutuksia laajemmin. Tästä johtuen tämän tutkimuksen kannalta on perusteltua lähestyä tilintarkastusjärjestelmän arviointia kahden käsitteen, lisäarvon ja tyytyväisyyden kautta. Näiden käsitteiden yhteyttä tutkimusasetelmaan havainnollistetaan kuviossa 2/1. Seuraavassa esitellään lyhyesti näiden käsitteiden sisältöä.

Lisäarvo on positiivisten ja negatiivisten vaikutusten erotus. Lisäarvo voidaan eritellä kohdeorganisaatiossa syntyvään lisäarvoon ja muissa sidosryhmissä syntyvään lisäarvoon. Lisäarvossa voidaan myös erottaa potentiaalinen lisäarvo, toteutunut lisäarvo ja näiden erotus eli toteutumaton lisäarvo. Potentiaalinen lisäarvo kytkeytyy kahteen asiaan. Ensiksi, potentiaalinen lisäarvo on eräänlainen teoreettinen käsite, joka kuvaa tarkastustoiminnasta aiheutuvia maksimaalisia nettohyötyjä, mikäli tarkastustoiminta ja muut tarkastuskohteeseen vaikuttavat tekijät onnistuisivat parhaalla mahdollisella tavalla (vrt. aiemmin tilintarkastustuotoksen monitulkintaisuus). Toiseksi, potentiaalinen lisäarvo kuvaa sitä, että tarkastajan tehtäviin ei kuulu korjaavista tai kehittävästä toimenpiteistä päättäminen vaan ainoastaan havaintojen, johtopäätösten ja kehittämis ehdotusten raportointi tarkastuskohteelle sekä jälkikäteinen seuranta korjaavien toimenpiteiden suhteen. Korjaavien toimenpiteiden ja kehittämistoimenpiteiden päätökset ja toteutus kuuluvat linjajohdolle ja operatiiviselle organisaatiolle. Tarkastajan ehdotukset saattavat jäädä toteuttamatta, josta aiheutuvista riskeistä vastaa johto.

Toisaalta tilintarkastuksen vaikutukset liittyvät tyytyväisyyteen, odotusten ja toteutuneen erotukseen. Asiakkaan ja tiedon käyttäjän tyytyväisyys on subjektiivista ja siihen vaikuttavat ennen kaikkea ennalta käsin muodostuneet odotukset tarkastuksen roolin, tehtävien ja vaikutusten osalta. Tämä näytetty aiemmin esiteltynä odotus-



Kuva 2/1
Tilintarkastuksen lisäarvo ja tyytyväisyys tilintarkastukseen

kuiluna. Päämies, asiakas ja sidosryhmät odottavat tilintarkastukselta jotakin sellaista, joka ei kuulu tilintarkastajan rooliin ja tehtäviin tai joihin tarkastustoiminta ei kykene vaikuttamaan. Yksityissektorilla odotuskuilu on ilmennyt muun muassa yritysten liiketoimintariskien toteutumisen yhteydessä ja kritiikissä siitä, että tilintarkastajien olisi pitänyt kertoa etukäteen näistä kertomuksessaan. Voimme olettaa, että mitä suurempi on odotuskuilu suhteessa tarkastukseen, sitä helpommin kyselyssä ilmenee tyytymättömyyttä tarkastukseen. Tyytyväisyyden astetta voidaan mitata sekä tarkastuksen tilaajan ja päämiehen näkökulmasta että tuottajan ja agentin näkökulmasta. Lisäarvon määrittelemisen on mittausteoreettisista syistä johtuen varsin vaikeaa. Tämän tutkimuksen yhteydessä toteutetussa kyselyssä oli tarkoitus rakentaa alustavaa teoreettista käsitystä tarkastuksen lisäarvon käsitteelle, minkä vuoksi vastaajia pyydettiin arvioimaan myös tarkastuksen lisäarvoa. Kyse on tällöin luonnollisesti vastaajien subjektiivisista tulkinnoista. Tutkimuksen päätelmäluku sisältää pohdintaa myös aiemmin mainitusta lisäarvon näkökulmasta, toisin sanoen millaisia nettohyötyjä kuntatalouden tarkastuksella on, kun sitä tarkastellaan muusta kuin vastaajien tulkinnoista käsin.

2.4 Tutkimusta ohjaavat yleiset teoreettiset olettamukset

Edellä esitetyn tiiviin kirjallisuuskatsauksen tarkoitus ei ole olla tyhjentävä, mutta se on kuitenkin riittävä luomaan perustan seuraaville viidelle tutkimusta ohjaavalle perusolettamukselle:

- 1) Kunnallisen tilintarkastusjärjestelmän ulkoistaminen toteutettiin Suomessa vuoden 1997 alusta. Näin muodostuneet JHTT-tarkastuksen markkinat ovat toimineet muutaman vuoden ajan. Tähän perustuen tutkimuksen ensimmäinen lähtökohtainen olettamus on, että toimialan markkinarakenne, kilpailun keinot ja myös markkinoiden yleinen toimivuus ovat vielä voimakkaassa muutostilassa. Toisaalta tämän vuoksi kaikkia ulkoistamisesta aiheutuneita tehokkuus- yms. vaikutuksia on vielä vaikea arvioida.
- 2) Tilintarkastusjärjestelmän ulkoistamisen käsitteeseen kuuluu se, että kunnat voivat halutessaan valita usean palveluntuottajan joukosta. Tutkimuksen lähtökohtainen olettamus on se, että tarkastuspalvelujen tuottajan valinnassa arvostetaan spesifiä asiantuntemusta kuntasektorin tarkastuskentästä enemmän kuin

esimerkiksi tarkastuksen hintaa. Näin ollen on todennäköistä, että ulkoistamisen alkuvaiheessa uusien alalle tulevien tarkastusyhteisöjen mahdollisuus muuttaa oleellisesti markkinarakennetta on varsin pieni. Kunnat pyrkivät vähentämään tarkastusyhteisön valinnasta ja yhteisön vaihtamisesta aiheutuvaa riskiä.

- 3) Tilintarkastusmarkkinoiden muutosta kuvaa kaksi elementtiä, joilla on kummallakin vaikutus tarkastuksen hintaan. Ensimmäinen on se, että JHTT-yhteisöt hakevat vielä paikkaansa markkinoilla etsien sopivia tuoteratkaisuja, markkina-alueita ja kunta-asiakkaita. Tästä johtuen esimerkiksi syrjäseutujen kuntien mahdollisuudet hyötyä avautuneesta kilpailusta, toisin sanoen saada useita tarjouksia eri palvelun tuottajilta, ovat heikot. Toiseksi, lowballing-ilmiön mukaan tarkastuksen hinta on oletettavasti erittäin alhainen, koska alhaisella tarkastuspäivän hinnalla JHTT-yhteisöt pystyvät varmistamaan riittävän markkinaosuuden. Vastaavasti tulevaisuudessa tarkastuksen hinta tulee todennäköisesti nousemaan.
- 4) Tilintarkastus on varmentamispalvelu, tietotuote, jonka osalta monet perinteiset taloudellisen ajattelun mallit edellyttävät erilaisia tulkintoja. Kunnallisen tilintarkastuksen kannalta tämä nostaa esille muun muassa odotuskuilun ajattelumallin. Tähän liittyen oletamus on, että kunnat odottavat tarkastuspalveluilta keskimäärin enemmän kuin mihin näillä kyetään vastaamaan. Tämän voidaan olettaa vaikuttavan kyselyn tuloksiin niin, että kunnat odottavat tarkastuksella voitavan vaikuttaa lähes kaikkiin kunnan johtamisjärjestelmän alueisiin. Saman voidaan olettaa heijastuvan myös kuntien ehdotuksissa tilintarkastuspalveluiden kehittämiseksi.
- 5) Tarkastuspalvelun tuoman lisäarvon osalta lähtökohtainen oletamus on, että kunnat arvioivat lakisääteisen JHTT-tarkastuksen tuovan muita tarkastuspalveluja vähemmän lisäarvoa kunnan toimintaan. Tämä perustuu kahteen asiaan. Ensiksi, kunnat pitävät tätä ennemminkin lakisääteisenä veloitteena kuin lisäarvoa tuottavana muuna palveluna. Toiseksi, kunnat näkevät konsultointi- ja neuvontapalvelut selkeämpinä ja ajankohtaisiin ongelmiin vastauksia antavana kuin lakisääteisen JHTT-tarkastuksen, jonka tavoitteena on varmistaa taloudellisen ja toiminnallisen informaation oikeellisuus.

3 KUNNALLINEN TARKASTUSJÄRJESTELMÄ JA SEN KEHITYS

3.1 Kunnallisen tarkastuksen historiaa

Kunnallisella tilintarkastuksella on Suomessa pitkät perinteet, jotka ovat yhteydessä maamme paikallishallinnon kehittymiseen. Kaupunkien hallinto järjestettiin maassamme noin vuonna 1350 annetulla Maunu Eerikinpojan kaupunkilailla (Hannus & Hallberg 1993). Tässä Ruotsi-Suomessa voimassa olleessa kaupunkilaissa oli myös kaupunkien tilien tarkastusta koskevia määräyksiä (Vuorinen 1995). Kaupunkilain mukaan tilit tuli esittää kuninkaan paikallishallintoviranomaisena toimineen voudin ja kaupungin raadin tarkastettavaksi (Suomen kaupunkilaitoksen historia 1 1981). Vuonna 1619 kaupunkien hallintoa uudistettiin kuninkaan antamalla säädöksellä, joka muutti myös kaupunkien tilintarkastuksen luonnetta. Säädöksen mukaan kaupunkien tilien tarkastuksesta vastasivat kuninkaan käskynhaltija, maistraatti sekä kaupungin porvaristoa edustava tarkastajakunta (Vuorinen 1995). Tilien tarkastuksessa ei kuitenkaan oltu kovin järjestelmällisiä ja toisinaan tarkastettiin useamman vuoden tilit yhdellä kertaa (Suomen kaupunkilaitoksen historia 1 1981). Tätä ajankohtaa voitaneen pitää alkuna Suomen paikallishallinnon luottamushenkilöpohjaiselle tilintarkastukselle, jossa asukkaiden, tässä tapauksessa kuitenkin vain porvarien, erityisesti tätä tehtävää varten valitsemilla luottamushenkilöillä on ollut ja on yhä tänäkin päivänä keskeinen rooli.

Nykymuotoisen kunnallishallinnon alku ajoittuu maassamme vuoteen 1865, jolloin annettiin asetus kunnallishallituksesta maalla⁴. Maaseudun kunnallishallintoa

⁴ Keisarillisen majesteetin armollinen asetus kunnallishallituksesta maalla 4/1865.

yhtenäistettiin ja kunnallishallintoon kuuluvat asiat koottiin selkeämmäksi kokonaisuudeksi saman hallinnon alaisuuteen. Kunnan päättävänä elimenä toimi joko kuntakokous tai tämän valitsevat erityiset valtuusmiehet, joka muodostivat nykytermein ilmaistuna kunnanvaltuuston. Asetuksen mukaan kuntakokouksen tehtäviin kuului joulukuun kokouksessa valita erityiset tilintutkijat tarkastamaan kuluvan vuoden tilit. Mikäli valtuusmiehet oli asetettu, kuului tilintutkijoiden valinta heidän tehtäviinsä. Suoritettuaan tilien tarkastuksen tilintutkijat antoivat siitä kertomuksen kuntakokouksen esimiehelle (Vuorinen 1995). Mikäli tilintutkijat löysivät tilinpidosta huomautettavaa, tuli kuntakokouksen esimiehen vaatia asianomaisilta selvitys. Menneen vuoden tilinpäätös käsiteltiin syyskuun kuntakokouksessa, missä yhteydessä päätettiin myös vastuuvapauden myöntämisestä tilivelvollisille.

1800-luvun loppupuolelta nykypäivään kunnallinen tarkastustoiminta kehittyi vähitellen vastaamaan muuttuneita haasteita, mutta mitään mullistavia uudistuksia ei säännöksiin tehty. Tilintarkastus säilyi luottamushenkilöpohjaisena aina vuoteen 1997 saakka. Tilintarkastusta koskevia säännöksiä korjattiin useaan otteeseen muun muassa laajentamalla tilintarkastajien tehtävänkuvaa vuonna 1898 ja muuttamalla tilinpäätöksen käsittelyajankohtaa vuosina 1898 ja 1925. Vuonna 1898 tuli mahdolliseksi valita tilintarkastajaksi myös ulkopaikkakuntalainen henkilö, mikäli hän tähän suostui.

Merkittävä tilintarkastuksen tehokkuutta lisäävä muutos tehtiin lakiin vuonna 1925, jolloin tilintarkastajien valinta siirrettiin vuoden alkuun tammikuulle. Tällöin heidän oli mahdollista seurata kunnan taloudenhoitoa koko vuoden ajan, mikä lisäsi huomattavasti tilintarkastuksen luotettavuutta. Laki antoi kunnille myös mahdollisuuden jättää yhden tilintarkastajan nimeämisen kunnallisten keskusjärjestöjen tehtäväksi, mikä käynnisti keskusjärjestöjen tilintarkastustoiminnan. Kunnallisen keskusjärjestön määräämää ammattitilintarkastajaa käytettiin eniten pienissä ja keskisuurissa kunnissa, joissa riittävän ammattitaitoisen tilintarkastuksen järjestäminen luottamushenkilöpohjalta oli vaikeaa (Vuorinen 1995). Sama lainmuutos laajensi myös tilintarkastajien tehtäväaluetta. Siihen asti tilintarkastajien tehtäviin oli kuulunut vain tilien tutkiminen, mutta nyt heidät veloitettiin arvioimaan myös toiminnan tarkoituksenmukaisuutta (Suomen kaupunkilaitoksen historia 3 1984). Tästä voidaan sanoa alkaneen kunnan toiminnan tuloksellisuustarkastuksen, jonka merkitys on vuoden 1995 lakiuudistuksen johdosta korostunut huomattavasti.

3.2 Kuntatarkastus kunnallislain aikana

Vuoden 1976 kunnallislain mukaan tilintarkastajien valinnan suoritti valtuusto, joka valitsi nämä toimikaudekseen eli neljän vuoden ajaksi. Tilintarkastajien vähimmäismääräksi oli asetettu neljä eikä ylärajaa ollut. Useimmiten myös pienissä kunnissa valittiin tilintarkastajia minimimäärää enemmän. Tämä johtui pitkälti siitä, että tilintarkastajat katsottiin poliittisiksi luottamushenkilöiksi ja minimimäärää suurempi määrä takasi paremman poliittisen edustavuuden (Ikäheimo 1994). Suurimmissa kaupungeissa oli tilintarkastajien lukumäärä 15 (Vuorinen 1995). Jokaiselle tilintarkastajalle tuli valita myös henkilökohtainen varatilintarkastaja.

Kunnallislaisissa ei ollut asetettu tilintarkastajille mitään erityisiä tiedollisia ja taidollisia vaatimuksia, joskin yleisenä käytäntönä lieene ollut valita tilintarkastajiksi henkilöitä, joilla oli jonkinlaiset valmiudet tehtävään. Myös kunnallisen tilintarkastajalautakunnan suosituksen mukaan tilintarkastajiksi tuli valita henkilöitä, joilla oli tehtävän edellyttämää hallinnon ja talouden tuntemusta (Hyvä kunnallinen tilintarkastustapa 1985). Espoon kaupunki hyväksyi vuoden 1992 alusta tarkastussäännön, jossa asetettiin tilintarkastajille pätevyysvaatimuksia. Viiden tarkastajan viidestätoista tuli olla auktorisoituja tilintarkastajia vuoden 1993 alusta lukien. Samanlaista käytäntöä esiintyi myös joissain muissa kaupungeissa. Tarkastussäännössä määritellyistä erityisistä pätevyysvaatimuksista kuitenkin luovuttiin menettelyn laillisuuteen kohdistuneiden epäilyjen vuoksi. (Vuorinen 1995.)

Kunnallislain mukaan oli myös mahdollista valita tilintarkastajaksi ulkopaikkakuntalainen henkilö, mikäli tämä täytti muut kelpoisuusehdot. Ammatillisen pätevyyden puute saatiin usein korjattua jättämällä yhden tilintarkastajan määrääminen kunnallisen keskusjärjestön tehtäväksi. Vaikka tämä käytäntö ei ollut pakollinen, kaikki kunnat käyttivät 1990-luvun puolivälissä yhtä kuntien keskusjärjestöjen määräämää ammattitilintarkastajaa (Ikäheimo 1994).

Tilintarkastuksen ammatillisen pätevyyden varmistamiseksi oli kunnanvaltuustolla mahdollista määrätä viranhaltijoita toimimaan tilintarkastajien apuna. Näiden revisorien tehtäviin saattoi kuulua myös varsinaisia tilintarkastustehtäviä, joista he huolehtivat itsenäisesti. Lähtökohtana oli kuitenkin se, että he toimivat tilintarkastajien apuna ja alaisina (Hannus & Hallberg 1993). Usein näiden viranhaltijatarkastajien tehtäviin kuului nimenomaan sellaisia ammattitaitoa vaativia tehtäviä, joiden hoitamiseen luottamushenkilöiden tiedot ja taidot eivät riittäneet. Kunnan palveluksessa olevien viranhaltijatilintarkastajien käyttö oli kuitenkin melko harvinaista rajoittuen lähinnä

suurimpiin kuntiin. Esimerkiksi vuonna 1989 tällaisia viranhaltijoita oli vain noin kahdessakymmenessä kunnassa (Vuorinen 1995).

3.3 Tarkastusjärjestelmän uudistamisen taustat

3.3.1 *Palvelutuotannon organisoinnin vapautuminen*

Kunnallishallinnon voimakas uudistuminen alkoi vuonna 1989, jolloin laki vapaa-kuntakokeilusta (L 718/88) astui voimaan. Tavoitteena oli antaa kunnille laajemmat mahdollisuudet päättää omasta organisaatiostaan ja palvelutuotannostaan. Vaikka kyse oli aluksi muodollisesti kokeilusta, oli selvää, ettei paluuta vanhaan jäykkään, yksityiskohtaisesti säänneltyyn ja valtion voimakkaasti holhoamaan kunnallishallintoon enää ollut. Vuonna 1995 voimaan tullut kuntalaki (L 365/95) noudatteli pitkälti jo vapaakuntakokeilun aikana kehittyneitä periaatteita. Kuntalain keskeinen ajatus on se, että kunta saa mahdollisimman vapaasti päättää organisaatiostaan ja sovittaa sen paikallisia olosuhteita ja tarpeita vastaavaksi. Tämä koskee sekä hallinto-organisaatiota, esimerkiksi lautakuntien määrää ja tehtäviä, että palvelutuotantoa ja sen järjestämistapoja. Tätä mahdollisuutta on myös käytetty laajasti hyväksi. Etenkin palvelutuotannossa monet kunnan ovat purkaneet perinteistä mallia ja etsineet uusia tapoja tuottaa kuntalaisten tarvitsemia palveluja entistä tehokkaammin ja taloudellisemmin.

Kunta on alettu ymmärtää myös kuntakonsernina, joka koostuu peruskunnan lisäksi useista palveluja tuottavista yhteisöistä (Kallio ym. 2000). Lisäksi kunnan sisälle on muodostettu tulosvastuullisia yksiköitä, jotka tuottavat kunnanhallituksen tilaamia palveluja. Kehitys on asettanut tilintarkastuksen uusien haasteiden eteen. Tilintarkastajien tulee hallita monimutkaisten taloudellisten suhteiden muodostama kokonaisuus. Kunnasta on tullut moniulotteinen perinteisistä virastoista, erillisistä tulosityksiköistä, liikelaitoksista ja yhtiöistä koostuva konserni, jonka tarkastus vaatii entistä syvällisempää osaamista ja suurempaa ammattitaitoa.

3.3.2 *Tehokkuus- ja tuloksellisuusvaatimusten korostuminen*

Merkittävä kunnallissektoria kohdannut muutos on ollut myös tuloksellisuuden korostuminen. Tähän kehitykseen ovat olleet myötävaikuttamassa muuan muassa uusien johtamismenetelmien, kuten tulosjohtamisen, tulo kunnallishallintoon. Johta-

miskulttuurin muutosten myötä kuntien budjetointi on muuttunut, mikä on mahdollistanut taloudellisen päätösvallan siirtämisen valtuustolta palveluja tuottaville yksiköille. Samalla näiden yksiköiden vastuu tuotannon tuloksellisuudesta on kasvanut. Toisaalta kuntia 1990-luvun alkuvuosina kohdannut talouskriisi on myös lisännyt resurssien tehokkaan käytön vaatimuksia. Kuntalaiset ovat vaatineet ennemminkin palvelujen lisäämistä ja monipuolistamista kuin suostuneet niiden leikkaamiseen kunnan tulojen vähentymisestä huolimatta. Tällöin kunnan palvelutuotannossa on jouduttu kiinnittämään aiempaa enemmän huomiota siihen, miten kuntalaisten lisääntyvät vaatimukset tyydytetään niukkenevilla resursseilla.

Tuloksellisuusvaatimuksen korostumisen ja kuntalaisten roolin muutos ovat yhdessä muuttaneet tilintarkastukseen kohdistuvia odotuksia. Tilivelvollisuuskäsitteeseen on tullut mukaan uusi osatekijä. Kun tilivelvollisuus on aiemmin merkinnyt pääasiassa vain velvollisuutta käyttää resursseja laillisesti, on sen rinnalle tullut nyt korostettu velvollisuus käyttää resursseja myös tehokkaasti ja taloudellisesti sekä kuntalaisten toiveita ja tarpeita vastaavasti.

3.3.3 Kuntien ja valtion suhteen muutos⁵

Kuntalain ja koko kunnallishallinnon uudistuksen keskeisenä ajatuksena oli kuntien itsenäisyyden lisääminen. Tästä johtuen on kuntiin kohdistuvaa valtionvalvontaa vähennetty, jolloin kunnan oman valvonnan rooli on korostunut. Aiemmin monet kunnan päätökset tuli alistaa valtion viranomaisten vahvistettavaksi, missä yhteydessä näillä oli usein mahdollisuus puuttua sekä päätösten lainmukaisuuteen että myös tarkoituksenmukaisuuteen (Hannus & Hallberg 1993). Tämän lisäksi kunnallislain 145 §:ssä oli annettu lääninhallituksille yleinen valtuutus valvoa kunnan hallinnon ja talouden lainmukaisuutta.

Vuonna 1993 toteutettu valtionosuusuudistus lisäsi kuntien vastuuta ja korosti samalla kunnan tarkastustoimen merkitystä. Aiempi sirpaleinen valtionosuusjärjestelmä selkiytettiin, jolloin yksittäisten sektorikohtaisten valtionosuuksien määrä aleni huomattavasti. Sektorikohtaisia valtionapuja saavat enää opetus- ja kulttuuritoimi

⁵ Kunta – valtio suhteen muutosta on tarkasteltu laajemmin esimerkiksi Aimo Rynnäsen artikkelissa: Tarkastuslautakunta valtuuston apuelimenä teoksessa Myllymäki, Arvo – Vakkuri, Jarmo (toim.): Tulot, normi ja tilivelvollisuus. Tampere 2001. Ks. myös Rynnänen, Aimo: Muuttuva kunnallisoikeus. Tampere 1999.

sekä sosiaali- ja terveystoimi (Harjula & Prättälä 1998). Muut valtionosuudet yhdistettiin yleiseksi valtionosuudeksi, mikä merkitsi sitä, että kuntiin kohdistunut valtionvalvonta väheni.

Merkittävä muutos oli myös valtionosuuksien laskentaperusteiden uudistaminen. Aiemmin kunnat saivat valtionosuuksia tietyssä suhteessa valtionosuuteen oikeuttaviin menoihin, jolloin intressi toiminnan tehostamiseen ei ollut kovin voimakas. Vuodesta 1993 valtionosuuksien suuruus on määräytynyt laskennallisesti kunnan ominaisuuksia ja toimintaa kuvaavien tunnuslukujen pohjalta. Tällöin kunnalle on jäänyt aiempaa enemmän vastuuta palvelujen tehokkaasta ja tarkoituksenmukaisesta järjestämisestä, jolloin myös kunnallinen tarkastus on joutunut kiinnittämään entistä enemmän huomiota toiminnan arviointiin tästä näkökulmasta. Kuntalain 73 §:ssä onkin erityinen maininta siitä, että tilintarkastajan on tarkastettava "ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita".

3.3.4 Tilintarkastusinstituutiossa esiintyneet ongelmat

Vaikka vanhassa tilintarkastusjärjestelmässä oli monia hyviä piirteitä, oli siinä myös tiettyjä ongelmia⁶. Yhtenä ongelmana kunnallisessa tilintarkastuksessa pidettiin tilintarkastajien puutteellista ammattitaitoa (Komiteamietintö 33:1993). Tarkastajille ei oltu vuoden 1976 kunnallislaisissa asetettu erityisiä pätevyysvaatimuksia ja tällaisten vaatimusten asettaminen katsottiin jopa lainvastaiseksi. Tilintarkastajan tehtävä rinnastettiin tavalliseen luottamustoimeen, johon jokaisella vaalikelpoisuussäännökset täyttävällä kuntalaisella katsottiin olevan oikeus asettua ehdolle ja tulla valituksi. Kuntasektorin voimakas kehitys ja edellä kerrottu toimintaympäristön muutos asettivat tilintarkastajat kuitenkin entistä vaativampien haasteiden eteen. Vapaakuntakokeilu toi kunnille aiempaa suuremman vapauden päättää itse organisaatiostaan, mikä on johtanut kunnallisen palvelutuotannon uusiin tuotantomalleihin. Liikelaitostaminen ja palveluiden yhtiöittäminen vaativat tilintarkastajilta sellaista ammattitaidon tasoa, johon luottamushenkilöpohjainen tilintarkastusjärjestelmä ei enää kyennyt uskottavasti vastaamaan.

⁶ Tilintarkastuksessa esiintyneitä ongelmia on käsitelty laajemmin mm. Erkki Vuorisen väitöskirjassa *Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa* (Vuorinen 1995) ja kunnalliskomitean mietinnössä (KM 1993:33).

Ongelmaksi koettiin myös tilintarkastajien riippumattomuus ja poliittiset sidonnaisuudet (Vuorinen 1995). Tilintarkastajien valinnassa on poliittisilla seikoilla ollut usein ammatillista pätevyyttä suurempi painoarvo. Ratkaisevana tekijänä tilintarkastajien valinnassa ovat olleet valtuuston voimasuhteet. Tällöin tilintarkastajan riippumattomuus ja taustaryhmän intressit ovat saattaneet joissain tapauksissa muodostaa vaikeasti yhteensovittettavan kokonaisuuden. Tämä on ollut omiaan herättämään kuntalaisten epäilyksiä tilintarkastusta kohtaan ja samalla syventämään kunnallishallintoa kohtaan tunnettua luottamuspulaa.

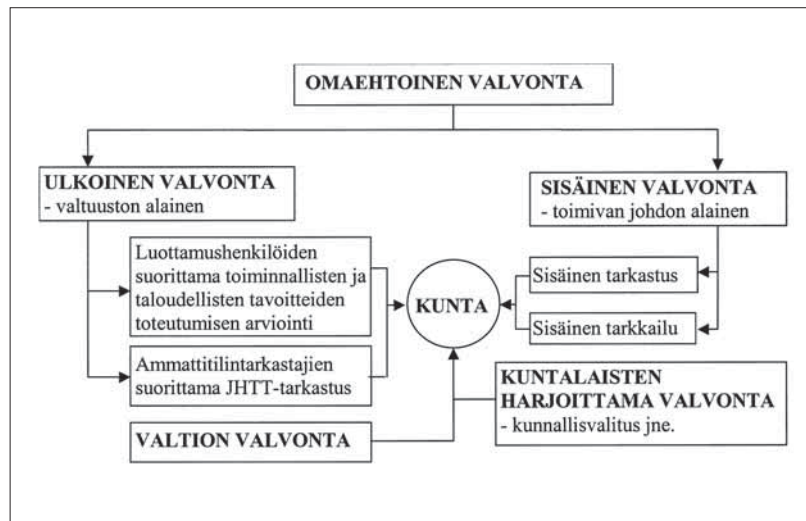
Tilintarkastustoiminnan arvostus on lisäksi ollut alhainen, minkä vuoksi tilintarkastajiksi ei ole välttämättä saatu valituksi taitavimpia mahdollisia henkilöitä. Tilintarkastustoiminnan vähäinen arvostus puoluekentässä näkyy hyvin useissa puolueissa käytössä olevasta pisteytysjärjestelmästä. Esimerkiksi Suomen Keskusta arvosti valtuuston puheenjohtajuuden 14 pisteen arvoiseksi, merkittävän lautakunnan jäsenyyden 6 pisteen arvoiseksi, mutta tilintarkastajan pisteluku oli vain 4. (Vuorinen 1995.)

3.4 Nykyinen kunnallinen tarkastusjärjestelmä

Kuntaan kohdistuva valvonta voidaan jakaa kahteen päälohkoon, omaehtoiseen valvontaan ja muuhun valvontaan. Omaehtoisen valvonnan järjestäjänä tai toimeenpanijana toimii jokin kunnan viranomainen. Muuta valvontaa suorittavat muun muassa valtion viranomaiset erityisesti tehtäväkohtaista valtionapua saavien toimintojen osalta, joskin tämän valvontamuodon merkitys on viime vuosina voimakkaasti vähentynyt. Lisäksi valvontaa suorittavat kuntalaiset lähinnä muutoksenhakujärjestelmän avulla. Kunnan tarkastus- ja valvontajärjestelmä on esitetty kuvassa 3/1 (Vuorinen 1996).

Kunnassa omaehtoinen valvonta voidaan jakaa edelleen kahteen lohkoon, ulkoiseen valvontaan ja sisäiseen valvontaan. Ulkoinen valvonta on kunnanvaltuuston alaisuudessa tapahtuvaa toimintaa. Se toteutetaan käytännössä sekä luottamushenkilö-tarkastajien että ammattitilintarkastajien avulla. Luottamushenkilöt, jotka muodostavat tarkastuslautakunnan, vastaavat kunnan tarkastuksen järjestämisestä, tarkastukseen liittyvien asioiden valmistelusta sekä taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen arvioinnista. Viimeksi mainittua tehtävää voitaneen pitää tarkastuslautakunnan päätehtävänä, vaikkei se vielä ehkä ole sille kuuluvaa asemaa saavuttanutkaan.

Varsinaisesta tilintarkastuksesta ovat vuoden 1997 alusta lähtien vastanneet ammattitilintarkastajat. Luottamushenkilöiden rooli varsinaisessa tilintarkastuksessa rajoittuu edellä mainittuun tarkastuslautakunnan vastuuseen huolehtia tilintarkastuksen järjestämisestä. Tilintarkastajan valinnan suorittaa valtuusto tarkastuslautakunnan esityksestä. Tarkastaja valitaan valtuuston toimikautta vastaavien vuosien talouden ja hallinnon tarkastusta varten. Tilintarkastajan tulee olla JHTT-tutkinnon suorittanut henkilö. Tilintarkastus on mahdollista antaa myös JHTT-yhteisön tehtäväksi ja näin myös käytännössä useimmiten tehdäänkin. Tässä tapauksessa yhteisön on kuitenkin nimettävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tutkinnon suorittanut tilintarkastaja.



Kuva 3/1
Kunnan valvonta- ja tarkastusjärjestelmä

Sisäinen valvonta on kunnan toimivan johdon järjestämää valvontaa, joka jakautuu edelleen varsinaiseen sisäiseen tarkastukseen ja sisäiseen tarkkailuun. Perinteisesti sisäistä tarkastusta on pidetty kunnanhallituksen alaisuudessa tapahtuvana järjestelmällisenä valvontana, jonka tarkoitus on toimia johdon apuvälineenä. Sisäisen tarkastuksen alueella toimivan kansainvälisen instituution (The Institute of Internal Auditors,

IIA) hyväksymän määritelmän mukaan sisäinen tarkastus on arviointi-, varmistus- ja konsultointitoimintaa, jolla pyritään parantamaan organisaation riskienhallintaa sekä hallinto- ja valvontaprosesseja. (ks. Sisäiset tarkastajat 2002). Sisäinen tarkastus on näkyvää ja aktiivista toimintaa, jota varten suuremmissa kunnissa on usein erillinen tarkastusyksikkö, revisiotoimi. Sisäisen tarkastuksen palveluja voidaan myös ostaa kunnan ulkopuolelta tai sisäisen tarkastuksen tehtävät voidaan nimetä jollekin viranhaltijalle. Sisäisellä tarkkailulla puolestaan tarkoitetaan systemaattista johtamisjärjestelmää, vastuiden ja valtuuksien täsmällistä määrittelyä sekä riittäviä ja asianmukaisia laskenta- ja raportointijärjestelmiä (Vuorinen 1996).

3.5 JHTT-tilintarkastajat ja JHTT-yhteisöt

Kuntalain 72.1 §:n mukaan valtuusto valitsee toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten yhden tai useamman tilintarkastajan, joka toimii tehtävässään virkavastuulla. Tilintarkastajan tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä henkilö (JHTT-tilintarkastaja) tai yhteisö (JHTT-yhteisö). Käytännössä kunnat valitsevat tilintarkastajakseen tilintarkastusyhteisön.

JHTT-järjestelmän historia alkaa 1980-luvun loppupuolelta, jolloin julkiselle sektorille alettiin kehittää omaa tilintarkastajatutkintoa ja siihen valmentavaa koulutusta. Asiaa valmisteli muun muassa opetusministeriön asettama työryhmä (Julkishallinnon tilintarkastajan tutkinto, 1990), jonka esityksen perusteella annettiin asetus JHTT-tutkinnosta (14.6.1991/926). JHTT-tutkinnon järjestämistä varten asetuksella perustettiin JHTT-lautakunta, jonka tehtävänä oli muun muassa vahvistaa tutkinnon vaatimukset, huolehtia saatavilla olevasta koulutuksesta, hyväksyä henkilöt suorittamaan tutkintoa ja hyväksyä tutkintosuoritukset.

Ensimmäiset JHTT-tilintarkastajat hyväksyttiin vuonna 1993. JHTT-tilintarkastajien lukumäärä 1.2.2002 oli 197. Keskustelu JHTT-yhteisöistä alkoi vuosikymmenen puolella välissä ja liittyi kuntalain säätämiseen. JHTT-tutkintoasetusta muutettiin 1996 (1996/477) ja siihen otettiin säädökset JHTT-yhteisöistä. Nykyisin JHTT-tilintarkastajia ja JHTT-yhteisöjä koskevat säännökset sisältyvät julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annettuun lakiin (467/1999).

Lain 10 §:n mukaan JHTT-lautakunta hyväksyy hakemuksesta tilintarkastusyhteisöksi osakeyhtiön, kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön, joka ei ole konkurssissa ja täyttää seuraavat edellytykset:

- 1) yhtiön kaupparekisteriin merkittynä toimialana on tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta;
- 2) yli kahden kolmasosan avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on oltava yhtiössä työskenteleviä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä sekä osakeyhtiössä yli kahden kolmasosan kaikista osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä on oltava yhtiössä työskentelevillä tilintarkastajilla, tilintarkastusyhteisöillä, julkisyhteisöillä taikka yhdistyksillä, joiden jäseninä on vain julkisyhteisöjä;
- 3) yli kahden kolmasosan osakeyhtiön hallituksen jäsenistä tulee olla tilintarkastajia tai muutoin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä.

Ensimmäiset JHTT-yhteisöt hyväksyttiin 24.9.1996. Tätä raporttia kirjoitettaessa yhteisöjä on hyväksytty kaikkiaan kolmetoista kappaletta, joista kaksi on poistettu JHTT-yhteisöluettelosta, joten lukumäärä 1.2.2002 oli 11. Näistä yhdellä JHTT-yhteisöllä ei ole toimintaa ja yksi yhteisöistä tekee tällä hetkellä ainoastaan alihankintatarkastusta toiselle JHTT-yhteisölle. Näin ollen markkinoilla toimivien, kunnille palveluja tarjoavien JHTT-yhteisöjen määrä on käytännössä yhdeksän.

Vuonna 2000 tehtyyn, JHTT-yhteisöjen toimintaa koskevaan kyselyyn (ks. Vuorinen 2000b) vastasi yhdeksän JHTT-yhteisöä. Kaudella 1997–2000 toimineista yhteisöistä jätti vastaamatta yksi JHTT-yhteisö ja toisille yhteisölle alihankintaa tekevä JHTT-yhteisö. Kyselyn tuloksia ja muuta JHTT-yhteisöjä koskevaa tilastoaineistoa on esitetty taulukossa 3/1.

JHTT-yhteisöjen toiminnan laajuus vaihtelee paljon. Suurimman yhteisön JHTT-tarkastajien määrä kyselyn ajankohtana oli 63 ja lisäksi oli 18 avustavaa tarkastajaa. Muiden yhteisöjen JHTT-tarkastajien lukumäärä vaihteli välillä 1–7. Kahdella yhteisöllä on 7 JHTT-tarkastajaa, viidellä 2–4 JHTT-tarkastajaa ja yhdellä yksi.

Tarkastuskohteita kaudella 1997–2000 oli suurimmalla JHTT-yhteisöllä 575 kappaletta. Kahdella seuraavaksi suurimmalla oli 29–35 ja yhdellä 13 ja kolmella 1–2 tarkastuskohdetta. Yhteisöjen suorittamien tarkastuspäivien lukumäärä vaihteli 13 päivästä 11000 päivään. Suurimman yhteisön liikevaihto vuonna 1999 oli yli 33 miljoonaa markkaa, muiden liikevaihto kuntatoimialalla oli alle neljä miljoonaa.

Pääosa JHTT-yhteisöistä ilmoitti tarjoavansa tilintarkastuspalveluja kunnille ja kuntayhtymille. Kysely toi valaisua myös kilpailutilanteesta ja palvelujen tarjontapro-

Taulukko 3/1
Tilastotietoja JHTT-yhteisöistä

JHTT-yhteisö	JHTT-yhteisön osuus koko toimialasta %				Toimialue		
	Henkilö-kunta 2000 a) JHTT b) avustava hlö	Tarkastus-kohteet 2000	Tarkastus-päivät 2000	Liike-vaihto 1999	Kunnat ja kunta-yhtymät	Kuntien osake-yhtiöt	Alueellisen tarjonnan kohdentuminen
1.	a) 68,5 b) 66,7	87,5	77,3	79,0	kyllä	kyllä	koko maa
2.	a) 3,3 b) 0	2,0	1,5	2,2	kyllä	kyllä	koko maa
3.	a) 7,6 b) 11,1	4,4	7,5	9,4	kyllä	kyllä	koko maa
4.	a) 3,3 b) 0,0	0,3	4,4	4,5	kyllä	kyllä	koko maa
5.	a) 3,3 b) 0,0	0,3	0,8	0,6	kyllä	kyllä	Etelä-Suomen suomenkiel. ja kaksikieliset
6.	a) 7,6 b) 0,0	5,3	8,4	3,9	kyllä	kyllä	koko maa
7.	a) 3,3 b) 7,4	0,2	0,1	0,4	kyllä	kyllä	ensisij. Pohjois-Suomi
8.	a) 1,1 b) 0,0	ei toimintaa	0	0	kyllä	kyllä	lähinnä Lounais-Suomi
9.	a) 2,2 b) 14,8	uusi, ei toimintaa	0	0	kyllä	kyllä	koko maa
Yhteensä	a) 100 % b) 100 %	100 %	100 %	100 %			
Yhteensä	a) 92 hlöä b) 27 hlöä	657 kpl	14231 kpl	42.193 milj. mk			

fiilistä. Yksi JHTT-yhteisö ilmoitti tarjoavansa palveluja etupäässä Etelä-Suomen suomen- ja ruotsinkielisille kunnille, yksi ensisijaisesti Pohjois-Suomen alueelle ja yksi lähinnä Lounais-Suomen alueelle. Kysymykseen tarjoaako yhteisönne myös tarkastuslautakunnan sihteeri- ja valmistelupalveluja, vastasivat kaikki myöntävästi. Yksi tosin täsmensi palvelun vain valmistelupalveluihin. Edelleen kaikki yhteisöt ilmoittivat tarjoavansa tilintarkastuspalveluja myös kuntien omistamille osakeyhtiöille.

JHTT-yhteisöt ovat myös hakeneet yhteistyökumppaneita, joita nämä saattavat tarvita muun muassa tilintarkastuslainmukaisten tarkastusten suorittamisessa. Yhtä lukuun ottamatta kaikki yhteisöt ilmoittivat, että heillä oli jokin yhteistyökumppani.

Näiden tietojen valossa kuntien tilintarkastusmarkkinoilla on jonkin verran monopolistisia piirteitä. Ensiksikin pinta-alaltaan laajan maan koko alueella palvelujen tuottaminen edellyttää JHTT-yhteisöltä käytännössä jonkinlaista alueorganisaatiota, jonka luomisessa pienehköillä JHTT-yhteisöillä on vaikeuksia. Kilpailua tosin esiintyy kyselyn mukaan koko maassa. Toiseksi markkinoilla on yksi selvästi muita suurempi JHTT-yhteisö, jolla on kokonsa puolesta mahdollisuus vaikuttaa markkinatilanteeseen.

3.6 JHTT-yhteisöjen tarjoamat palvelut ja niiden sisältö

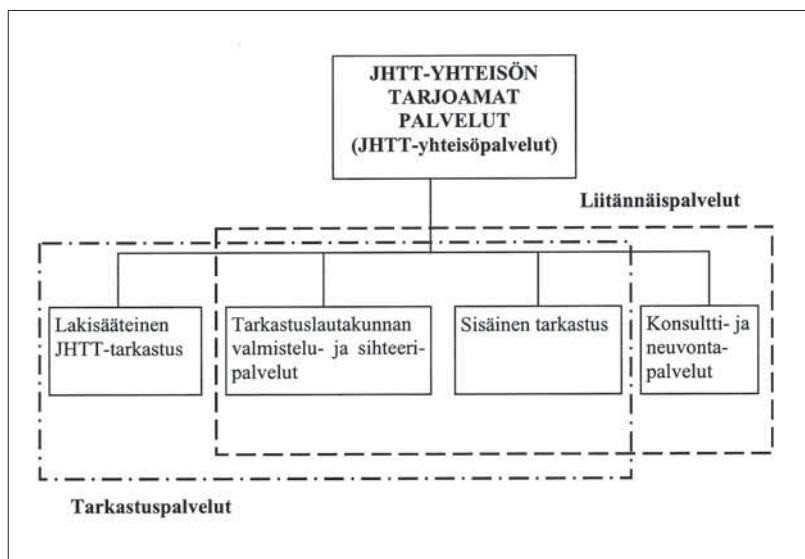
Kuntien näkökulmasta keskeisin JHTT-yhteisöjen tarjoama palvelu on JHTT-tarkastus, jonka kunta on lain mukaan velvollinen hankkimaan joltakin yhteisöltä tai JHTT-tarkastajalta. Kuntalain 72 §:n mukaan valtuusto valitsee toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten yhden tai useamman tilintarkastajan. Tilintarkastajan tulee olla julkishallinnon ja talouden tilintarkastajalautakunnan hyväksymä henkilö. Tilintarkastajien tehtäviin kuuluu tarkastaa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajien on KuntaL 73 §:n mukaan tarkastettava:

- 1) onko kunnan hallinto hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
- 2) onko kunnan tilinpäätös ja konsernitase laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista;

- 3) ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita; sekä
- 4) onko kunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti

Valtuusto ja tarkastuslautakunta voivat lisäksi antaa tilintarkastajalle tarkastuksen suorittamista koskevia ohjeita. Nämä eivät kuitenkaan saa olla ristiriidassa lain, hyvän tilintarkastustavan ja kunnan johtosääntöjen kanssa.

Varsinaisen JHTT-tarkastuksen lisäksi yhteisöt tarjoavat kunnille myös muita palveluja, joista osa liittyy suoraan tarkastukseen ja sen tehtävien hoitamiseen ja osa on muuntymppisiä kunnan taloushallintoon ja kehittämiseen liittyviä palveluja. Palvelut jaetaan tässä neljään osaan: lakisääteiseen JHTT-tarkastukseen, tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluihin, sisäisen tarkastuksen palveluihin sekä konsultti- ja neuvontapalveluihin. Palvelut ja niiden ryhmittely on esitetty kuvassa 3/2.



*Kuva 3/2
JHTT-yhteisöjen tarjoamat palvelut ja niiden ryhmittely*

Kunnat hankkivat yhteisöiltä varsinaisen JHTT-tarkastuksen lisäksi jonkin verran tarkastuslautakunnan sihteerin- ja valmistelupalveluja. Etenkin pienissä kunnissa omien

henkilöstöressurssien vähyys edellyttää usein näiden palvelujen hankkimista tarkastus-yhteisöltä. On kuitenkin todettava, että valmistelu- ja sihteeripalveluja sisältyy jonkin verran myös lakisääteiseen JHTT-tarkastukseen, koska JHTT-tarkastaja joutuu yleensä valmistelemaan omaa työtään koskevat asiat tarkastuslautakunnalle.

Kunnan johto on velvollinen järjestämään kuntaan toimivan sisäisen valvonnan. Suoranaisia sisäistä valvontaa koskevia säännöksiä ei kuntalaissa ole, mutta sen voidaan katsoa sisältyvän osana kuntalain 23 ja 24 §:ssä mainittuihin kunnanhallituksen ja kunnanjohtajan tehtäviin. Ainoa kuntalain säännös, jossa sisäinen tarkastus nimenomaisesti mainitaan, on edellä mainittu lain 73 §, jossa säädetään tilintarkastajan tehtävistä. Sisäisen valvonnan järjestämisvastuu on kunnanhallituksella, jonka tehtäviin kuuluu Kuntal 23 §:n perusteella vastata kunnan hallinnosta, taloudenhoidosta ja valtuuston päätösten täytäntöönpanosta. Käytännössä sisäisen valvonnan toteuttamisvastuu on kunnanjohtajalla, joka kunnanhallituksen alaisena johtaa kunnan hallintoa ja taloudenhoitoa (Kuntal 24.1 §). Sisäinen tarkastus, joka on osa sisäistä valvontaa, edellyttää yleensä kunnan palveluksessa olevaa tähän tehtävään keskittynyttä viranhaltijaa, joka tehtävänimikkeenä on usein reviisori. Koska tällaisia viranhaltijoita on yleensä vain suurissa kunnissa, tarjoavat JHTT-yhteisöt näitä palveluja etenkin pienille kunnille.

Kunnan taloussäännösten uusiminen on tuonut uusia haasteita kunnan laskenta-toimelle ja kirjanpidolle ja lisännyt näitä tehtäviä hoitavien viranhaltijoiden tiedollisia ja taidollisia vaatimuksia. Kuntasektorin taloudellinen ahdinko, joka on kohdistunut erityisesti pieniin kuntiin, on kasvattanut paineita kuntien hallinnon ja toiminnan kehittämiseen. Yhdessä nämä uudet vaatimukset ja haasteet ovat luoneet tarvetta erilaisille konsultointi- ja koulutuspalveluille. Vaikka näitä palveluita tarjoavat myös pelkästään niihin erikoistuneet konsultointiyritykset, ovat myös JHTT-yhteisöt alkaneet tarjota näitä palveluja kunnille.

Edellä esitetyt neljä palvelua voidaan ryhmitellä kahteen eri ryhmään, joihin kuuluvat palvelut ovat osittain samoja. JHTT-tarkastus, lautakunnan valmistelu ja sihteeripalvelut sekä sisäinen tarkastus muodostavat kokonaisuuden, jota voidaan kutsua tarkastuspalveluiksi. Nämä palvelut ovat joko tarkastusta tai sitä tukevia toimintoja. Konsultointi- ja neuvontapalvelut sen sijaan eivät liity suoranaisesti tarkastustoimintaan. Toisaalta valmistelu- ja sihteeripalvelut, sisäinen tarkastus ja konsultointi- ja neuvontapalvelut muodostavat oman lakisääteisestä JHTT-tarkastuksesta erillisen kokonaisuuden, jota voidaan kutsua liitännäispalveluiksi.

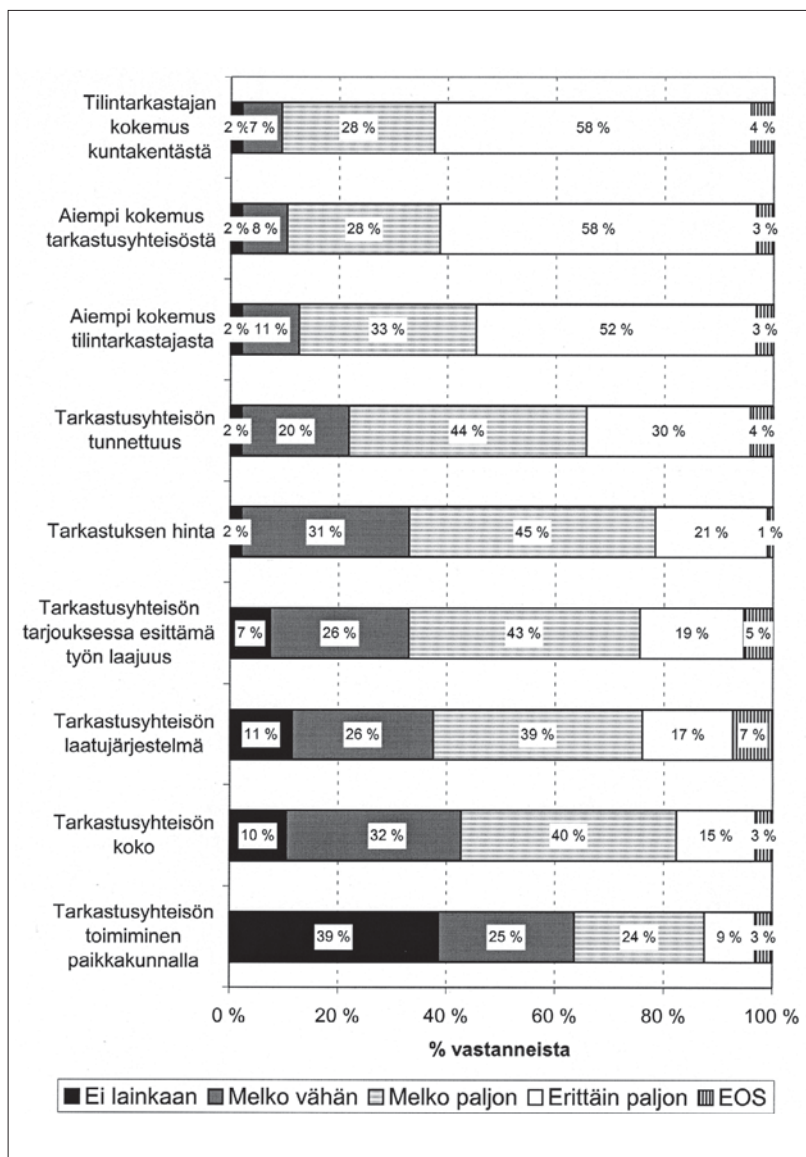
4 TARKASTUSYHTEISÖN VALINTAPROSESSI JA HANKITUT PALVELUT

4.1 Tarkastusyhteisön valinnan kriteerit

Tätä kyselyä tehtäessä kunnilla on takanaan kaksi tilintarkastajan valintaa, vuosille 1997–2000 ja 2001–2004. Tutkimuksessa haluttiin selvittää, mitkä tekijät vaikuttavat tilintarkastajan valintaan. Vastaajia pyydettiin arvioimaan asteikolla 1–4 kunkin tekijän merkittävyyttä valinnassa. Kysymyksessä esitetyt tekijät olivat:

- Tarkastuksen hinta
- Aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä
- Aiempi kokemus tilintarkastajasta
- Tilintarkastajan kokemus kuntakentästä
- Tarkastusyhteisön tunnettuus
- Tarkastusyhteisön koko
- Tarkastusyhteisön laatujärjestelmä
- Tarkastusyhteisön toimiminen paikkakunnalla
- Tarkastusyhteisön tarjouksessa esittämä työn laajuus.

Vastausten mukaan tarkastusyhteisön valintaan kolme eniten vaikuttanutta tekijää ovat kunnan aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä, aiempi kokemus tilintarkastajasta sekä tilintarkastajan kokemus kuntakentästä, toisin sanoen kuntatarkastuksesta. Vastaajista 58 % ilmoitti, että aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä vaikutti erittäin paljon tarkastajan valintaan. Yhtä merkittäväksi katsottiin yhteisön ehdottaman vastuunalaisen JHTT-tilintarkastajan kokemus kuntakentästä. Aiemman kokemuksen tarkastajasta katsoi 52 % vastaajista vaikuttaneen merkittävästi tarkastajan/tarkastusyhteisön valintaan. Mikäli lasketaan “melko paljon” tai “erittäin paljon” -vastaukset yhteen, sijoittuu niistä mainittuihin kahteen luokkaan kaikkien kolmen valintakriteerin osalta 85–86 %.



Kuva 4/1
Tarkastusyhteisön valinnan kriteerien merkittävyys

Myös tarkastusyhteisön tunnettuus oli merkittävä kriteeri valinnassa. Kolme neljästä vastaajasta katsoi sen vaikuttavan melko tai erittäin paljon valintaan. Ilmeisesti tunnetun yhteisön tarkastajien ammattitaitoon luotetaan ja yhteisön tunnettavuutta pidetään jonkinlaisena laadun ja ammattitaidon takuuna (DeAngelo 1981). Tällainen ajattelutapa suosii alalla jo toimivia yrityksiä ja vaikeuttaa uusien yritysten tuloa alalle; uusien yritysten tulo kuntatarkastukseen näyttäisi tässä kyselyssä esitettyjen mielipiteiden valossa olevan hankalaa muutoin kuin ehkä siten, että kokenut ja tunnettu tarkastaja irtaantuu tarkastusyhteisöstään ja perustaa uuden tarkastusyhtyrityksen.

Vastaajista kolmannes ilmoitti, että tarkastuksen hinta vaikuttaa yhteisön valintaan joko melko vähän tai ei lainkaan. Toisaalta 21 % katsoi hinnan vaikuttavan erittäin paljon ja 45 % melko paljon. Tilintarkastuksen hinta ei siis näyttäisi olevan keskeinen valintaperuste, kuten teoriaosassa oletettiin (vrt. lähtökohtaolettamus 2 luvussa 2.4). Todennäköisesti tämä johtuu siitä, että saatujen tarjousten hinnat ovat yleensä melko lähellä toisiaan ja tarkastuksen kustannukset muodostavat erittäin pienen osan kunnan budjetista. Toiseksi monien kuntien valintamahdollisuudet ovat melko pienet; useiden kuntien vastauksista kävi ilmi, että vaikka kunta lähetti tarjouspyynnön useammalle tarkastusyhteisölle, tarjouksia saatiin vain yksi. Tarkastusyhteisön valintapäätöksen perusteena onkin kyselyn mukaan usein kokonaistaloudellisuus tai -edullisuus, jonka osatekijöinä ovat hinnan lisäksi muun muassa tarjotun tarkastustyön laajuus ja sisältö, aiemmat kokemukset yhteistyön toimimisesta tarkastajan ja luottamushenkilöiden välillä.

Kaikkein vähiten tarkastusyhteisön valintaan vaikuttaa yhteisön toimiminen paikkakunnalla. Lähes 40 % vastaajista oli sitä mieltä, että sillä, toimiiko yhteisö paikkakunnalla, ei ole lainkaan vaikutusta tarkastusyhteisön valinnassa. Lisäksi neljännes vastaajista katsoi, että tämä vaikuttaa melko vähän valintaan. Myös tarkastusyhteisön koko oli vastaajien mielestä vähemmän merkittävä tekijä yhteisön valinnassa kuin esimerkiksi aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä tai tarkastajasta. Vastaajista 42 % katsoi, että yhteisön koolla on melko vähän tai ei lainkaan vaikutusta valintatilanteessa. Toisaalta 55 % katsoi yhteisön koolla olevan joko melko tai erittäin paljon vaikutusta.

Tarkasteltaessa vastausten keskiarvoja asteikolla 1–4 (Ei lainkaan – erittäin paljon), merkittävin valintakriteeri on tilintarkastajan kokemus kuntakentästä. Vastausten keskiarvo oli 3,49. Seuraavina tulivat aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä (ka. 3,47) ja aiempi kokemus tilintarkastajasta (ka. 3,38). Vähiten merkittäviä valintakriteerejä olivat tarkastusyhteisön toimiminen paikkakunnalla (ka. 2,04), tarkastusyhteisön koko (ka. 2,6) ja tarkastusyhteisön laatu järjestelmä (ka. 2,65).

Erot viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden näkemyksissä

Viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden käsityksissä tarkastusyhteisön valinnan kriteerien merkityksestä ei vastausten perusteella näyttäisi olevan kovin suuria eroja. Ainoastaan joissakin yksittäisissä kriteereissä vastaajaryhmien käsitykset poikkeavat selvästi toisistaan.

Tarkastuksen hinnan katsoi 72 % viranhaltijoista vaikuttavan joko melko tai erittäin paljon yhteisön valintaan, kun vastaava osuus luottamushenkilöiden vastauksissa oli 62 %. Aiempi kokemus yhteisöstä vaikutti valintaan viranhaltijoiden mielestä joko melko tai erittäin paljon 92 %:ssa ja luottamushenkilöiden mielestä 82 %:ssa vastauksista. Tarkastusyhteisön tunnettuudessa osuudet olivat 80 % (viranhaltijat) ja 69 % (luottamushenkilöt).

Ainoat selkeät erot tulivat näkyviin tiedusteltaessa tarkastusyhteisön paikkakunnalla toimimisen ja yhteisön tarjouksessaan esittämän tarkastustyön laajuuden merkitystä valinnassa. Viranhaltijoista 76 % oli sitä mieltä, että yhteisön toimiminen paikkakunnalla ei vaikuta valintaan lainkaan tai vaikuttaa vain melko vähän, kun taas luottamushenkilöistä näin vastanneiden osuus oli vain 55 %. Luottamushenkilöistä 40 % katsoi, että yhteisön toimiminen paikkakunnalla vaikuttaa valintaan joko erittäin tai melko paljon ja viranhaltijoista tätä mieltä oli 24 %.

Tarkastusyhteisön tarjouksessa esittämää työn laajuutta piti 51 % viranhaltijoista tekijänä, joka ei vaikuta lainkaan valintaan tai vaikuttaa melko vähän. Luottamushenkilöiden vastauksista näihin kahteen luokkaa sijoittui vain 20 % ja 70 % heistä katsoi tarkastusyhteisön esittämän työn laajuuden vaikuttavan joko melko tai erittäin paljon valintaan.

Tarkasteltaessa vastausten keskiarvoja vastaajaryhmittäin saadaan tukea edellä esitetyille vastausluokkien prosenttiosuuksista tehdyille analyyseille. Tärkeimmät tarkastusyhteisöt valintakriteerit vastaajien mielestä ovat jo edellä mainitut tilintarkastajan kokemus kuntakentästä (ka. 3,49), aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä (ka. 3,47) ja aiempi kokemus tilintarkastajasta (ka. 3,38). Viranhaltijat painottivat hieman enemmän kahta ensimmäistä kriteeriä, kun taas luottamushenkilöt pitivät viimeistä kriteeriä hieman viranhaltijoita tärkeämpänä, erot tosin olivat melko pieniä. Tarkastuksen hinta oli vastausten keskiarvoista laskien viidenneksi tärkein valintakriteeri, jota viranhaltijat painottivat hieman luottamushenkilöitä enemmän.

Viranhaltijoiden vastauksissa tärkeimmäksi valintakriteeriksi nousee kunnan aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä (ka. 3,54) ja seuraavaksi tärkein kriteeri on



Kuva 4/2
Tarkastusyhteisön valintakriteerien merkitsevyys vastaajaryhmittäin

tilintarkastajan kokemus kuntakentästä (ka. 3,53). Luottamushenkilöiden vastauksissa tärkeysjärjestys on toisinpäin. Vastausten keskiarvot edellä mainitussa järjestyksessä ovat 3,42 ja 3,46.

Tarkastusyhteisön toimiminen paikkakunnalla arvioitiin molempien vastaajaryhmien keskuudessa vähiten merkitykselliseksi kriteeriksi. Tämän kriteerin kohdalla olivat viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden käsitykset kuitenkin kaikkein kauimpana tosistaan. Viranhaltijoiden vastausten keskiarvo oli 1,8 ja luottamushenkilöiden 2,2. Myös tarkastusyhteisön tarjouksessaan esittämän työn laajuuden merkitsevyyttä vastaajaryhmät arvioivat eri tavalla. Tarkastusyhteisön koon merkityksen vähäisyydestä olivat molemmat vastaajaryhmät yksimielisiä. Kummankin ryhmän vastausten keskiarvo oli 2,6.

Mielipiteiden jakauma kysyttäessä tarkastusyhteisön valinnan kriteerien merkittävyyttä oli melko suuri. Erityisesti tämä tuli esiin kaikkein vähiten merkittäväksi arvioidun kriteerin kohdalla. Tarkastusyhteisön paikkakunnalla toimimista koskevan kysymyksen keskihajonta oli luottamushenkilöiden vastauksissa 1,03 keskiarvon ollessa 2,2 ja viranhaltijoiden vastauksissa 0,96 keskiarvon ollessa 1,8. Vaikka merkittävä osa vastaajista ei pitänyt tätä kriteeriä lainkaan tärkeänä valintaperusteena, oli joukossa myös paljon sellaisia, jotka katsoivat yhteisön paikkakunnalla toimimisen vaikuttavan melko tai hyvin paljon valintaan.

Merkittävimmiksi arvioiduista kriteereistä oltiin sen sijaan huomattavasti yksimielisempiä, mitä kuvastavat vastausten pienemmät keskihajonnat. Viranhaltijoiden tärkeimmäksi arvioiman kriteerin, aiemman kokemuksen tarkastusyhteisöstä, kohdalla keskihajonta oli kaikkein pienin, vain 0,7, kun keskiarvo oli 3,5. Luottamushenkilöiden mielestä tärkeintä kriteeriä, tilintarkastajan kokemusta kuntakentästä, koskevien vastausten hajonta oli 0,69.

Valintakriteerit kuntaryhmittäin

Kunnan aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä, aiempi kokemus tilintarkastajasta ja tilintarkastajan kokemus kuntakentästä osoittautuivat kaikissa kuntaryhmissä lähes saman veroisiksi valintakriteereiksi. Poikkeuksena oli kahden suurimman kuntaryhmän kohdalla aiempi kokemus tilintarkastajasta. Suurissa yli 20000 asukkaan kunnissa tätä seikkaa ei pidetty aivan niin tärkeänä kuin neljään pienempään ryhmään kuuluvissa kunnissa. Ryhmissä 5 ja 6 keskiarvot olivat 3,15 ja 3, kun muiden ryhmien keskiarvo vaihteli välillä 3,3–3,5. Toisaalta pienissä alle 3000 asukkaan kunnissa tilintarkastajan

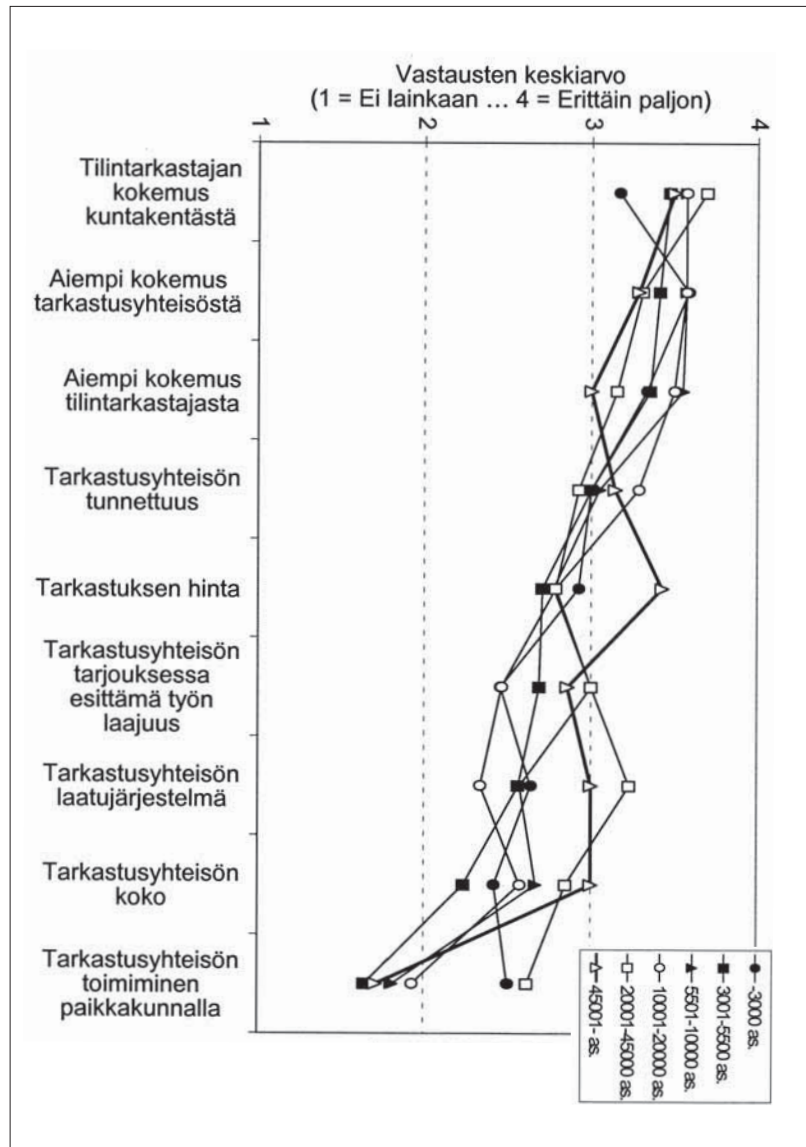
kokemusta kuntakentästä ei pidetty aivan niin tärkeänä kuin muissa kuntaryhmissä. Keskiarvoihin perustuvassa tarkastelussa oli havaittavissa hienoinen suuntaus niin, että suurissa kunnissa painotetaan tarkastajan kokemusta kuntakentästä enemmän kuin pienissä kunnissa.

Valintakriteerien merkitsevyyttä koko aineiston tasolla tarkasteltaessa todettiin, että tarkastuksen hinta oli vasta viidenneksi tärkein valintakriteeri. Tärkeimmäksi osoittautui tilintarkastajan kokemus kuntakentästä. Kuntaryhmittäinen tarkastelu tuo kuitenkin esiin yhden poikkeuksen. Suurissa yli 45000 asukkaan kunnissa hinta osoittautuu hieman yllättäen toiseksi tärkeimmäksi tarkastusyhteisön valintakriteeriksi heti tarkastajan kokemuksen jälkeen, kun hinta muissa kuntakokoluokissa oli sijoilla 5–8. Ryhmään 6 kuuluvien kuntien vastausten keskiarvo oli tämän valintakriteerin osalta yli 3,4. Muiden kuntaryhmien vastausten keskiarvoissa ei ole kovin suuria eroja ja ne vaihtelevat välillä 2,7–2,9.

Tarkastusyhteisön tunnettuus vaikutti kaikissa kuntaryhmissä melko paljon tarkastusyhteisön/tilintarkastajan valintaan. Kuntaryhmien vastausten keskiarvot olivat 2,9:n ja 3,3:n välillä. Mitään selkeää kuntakokoon suhteessa olevaa trendiä ei ollut havaittavissa.

Tarkastusyhteisön suuruuden merkityksessä on havaittavissa kuntakokoon sidoksissa oleva painotusero. Pienissä kunnissa yhteisön kokoa ei painoteta niin paljoa kuin suurissa kunnissa. Vastausten keskiarvojen vaihteluväli oli 2,2:sta 3:een niin, että kokoluokan 6 kunnissa oli keskiarvo suurin ja kokoluokan 2 kunnissa pienin. Selityksenä tälle saattaa olla se, että suurissa kunnissa katsotaan organisaation monimutkaisuudesta johtuen tarvittavan sellaista tilintarkastuksen erityisosaamista, jota ei pienimmistä tarkastusyhteisöistä välttämättä löydy. Suurissa tarkastusyhteisöissä, joissa on paljon tarkastajia, näiden on mahdollista erikoistua melko kapean sektorin erityiskysymyksiin toisin kuin pienissä yhteisöissä.

Tarkastusyhteisön laatujärjestelmän merkitsevyys nousi esille kahdessa suurimmassa kuntaryhmässä. Yli 45000 asukkaan kunnissa vastausten keskiarvo oli 3 ja 20000–45000 asukkaan kunnissa 3,2, kun muissa kuntakokoluokissa vastausten keskiarvo vaihteli välillä 2,3–2,6. Tarkastusyhteisön toimiminen paikkakunnalla oli kokonaisuutena tarkastellen kaikkein vähämerkityksisin valintakriteeri. Kuitenkin alle 3000 asukkaan ja toisaalta 20000–45000 asukkaan kunnissa sen merkitys oli huomattavasti suurempi kuin muissa kuntakokoluokissa. Kun muissa kuntaryhmissä keskiarvo vaihteli välillä 1,6–1,9, oli se alle 3000 asukkaan kunnissa 2,5 ja 20000–45000 asukkaan kunnissa 2,6. Tarkastusyhteisön tarjouksessa esittämä työn laajuus



Kuva 4/3
Tarkastusyhteisön valintakriteerien merkitsevyys kuntakokoluokittain

oli pienissä alle 3000 asukkaan kunnissa vähemmän merkittävä valintakriteeri kuin muissa kuntaryhmissä. Pienissä kunnissa vastausten keskiarvo oli 2,45, kun se esimerkiksi kahdessa suurimmassa kuntaryhmässä oli noin 3.

Edellä esitetyt oletukset siitä, että pienet kunnat painottaisivat tarkastuksen hintaa ja työn laajuutta muita enemmän, eivät näyttäisi tämän aineiston valossa pitävän paikkaansa. Koska tarkastuksen kustannukset ovat verraten pieni osuus kunnan menoista, ei hinnalla ilmeisesti ole kovinkaan suurta merkitystä pientenkään heikossa taloudellisessa asemassa olevien kuntien kannalta. Näyttää myös siltä, että pienet kunnat eivät pyri paikkaamaan ulkoisen tarkastuksen laajuudella sisäisen tarkastuksen puutteita. Siitäkään huolimatta, vaikka useat vastaajat erityisesti valittivat, että sisäinen tarkastus on etenkin pienissä kunnissa luvattoman heikosti hoidettu⁷.

Valintakriteerien tärkeysjärjestys poikkeaa jonkin verran kuntaryhmien välillä. Pienissä alle 3000 asukkaan kunnissa aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä nousee tärkeimmäksi kriteeriksi ja tilintarkastajan kokemus kuntakentästä tulee vasta kolmantena. Toiseksi tärkein kriteeri on aiempi kokemus tilintarkastajasta. Vähiten merkittävänä kriteerinä pienissä kunnissa pidettiin tarkastusyhteisön kokoa.

Kaikissa muissa kuin alle 3000 asukkaan kunnissa tilintarkastajan kokemus kuntakentästä oli joko merkittävin kriteeri tai ainakin jaetulla ykköstilalla. Aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä ja tilintarkastajasta olivat seuraavat kaksi tärkeintä valintakriteeriä yhtä poikkeusta lukuunottamatta. Suurissa yli 45000 asukkaan kunnissa tarkastuksen hinta nousi toiseksi tärkeimmäksi tarkastusyhteisön valintaperusteeksi tilintarkastajan kokemuksen jälkeen.

Vähiten merkittävä valintakriteeri alle 3000 asukkaan kuntia lukuunottamatta oli tarkastusyhteisön toimiminen (tai tarkastajan toimiminen/asuminen) paikkakunnalla. Vastausten keskiarvo oli pienimpiä kuntia lukuun ottamatta noin 2, mikä tarkoittaa, että tällä tekijällä oli keskimäärin melko vähän vaikutusta yhteisön valintaan. Pienissä alle 3000 asukkaan kunnissa vähiten merkittävä kriteeri oli tarkastusyhteisön koko.

4.2 Tarjouskilpailu

Tarkastusyhteisön valinta perustui useimmissa kunnissa rajoitettuun tarjousmenettelyyn, jossa kunta lähettää tarjouspyynnön muutamalle yhteisölle. Kysymykseen vastanneista 44 kunnasta 41 oli käyttänyt rajoitettua menettelyä ja vain kolmessa kunnassa

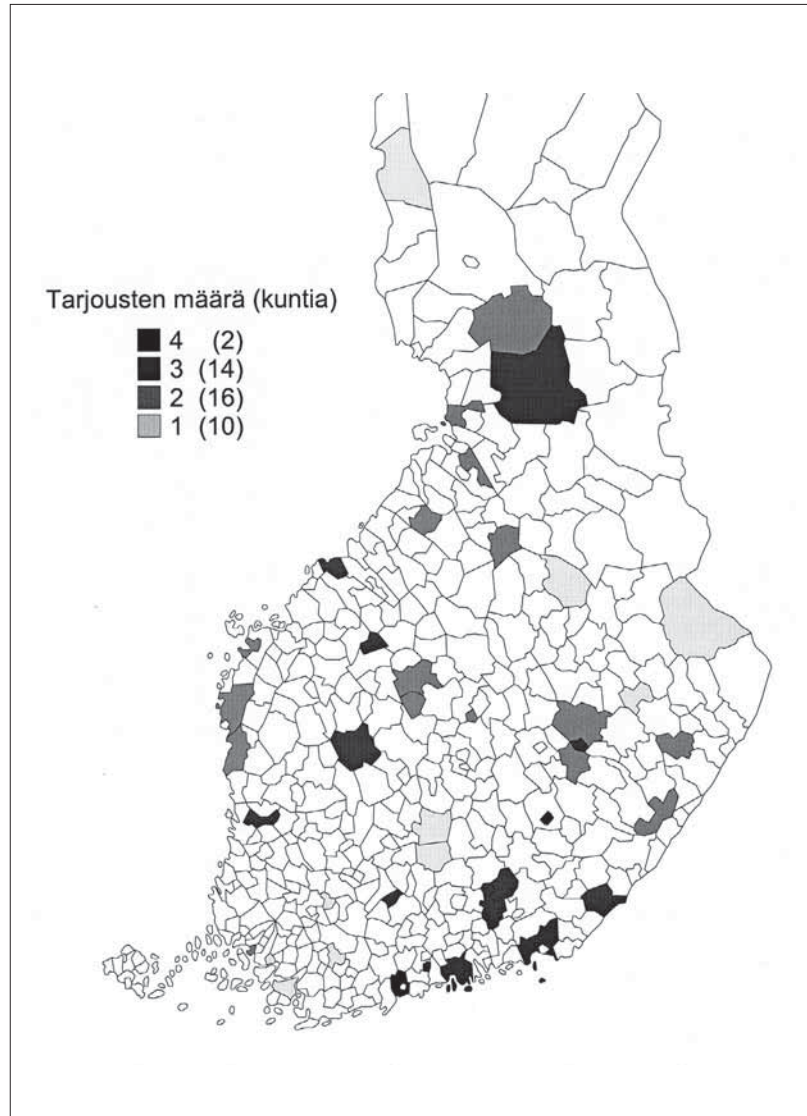
⁷ Vastauslomakkeiden avokysymykset (Luottamushenkilöt kysymys 4 ja viranhaltijat kysymys 12).

tarjouskilpailu oli ollut avoin ts. suunnattu kaikille potentiaalisille tarkastusyhteisöille. Neuvottelumenettelyä, jossa yhteisö olisi valittu ilman kilpailua, ei käyttänyt yksikään kyselyyn vastanneista kunnista. Rajoitetussa menettelyssä tarjouksia oli pyydetty keskimäärin viideltä yhteisöltä. Pienin pyydettyjen tarjousten määrä oli kolme ja suurin kolmetoista. Tyypillisimmillään kunnat olivat pyytäneet neljästä kuuteen tarjousta.

*Taulukko 4/1
Pyydettyjen ja saatujen tarjousten määrät*

PYYDETYT TARJOUKSET		SAADUT TARJOUKSET	
Pyydettyjen tarjousten määrä	Kuntien määrä	Saatujen tarjousten määrä	Kuntien määrä
1		1	10
2		2	16
3	3	3	14
4	9	4	2
5	15	5	
6	10	6	
7	1	7	
8	2	8	
9		9	
10		10	
11		11	
12		12	
13	1	13	

Tarjouspyyntöihin vastanneiden yhteisöjen määrä oli huomattavasti pienempi kuin lähetettyjen tarjouspyyntöjen määrä. Kunnat saivat keskimäärin vain kaksi tarjousta, kun pyyntöjä oli lähetetty keskimäärin viisi. Suurin saatu tarjousten määrä oli neljä ja tällaisiakin kuntia oli vain kaksi. Valintaprosessin kilpailullisuuden kannalta ongelmallista on se, että kymmenen kuntaa eli lähes neljännes vastanneista



Kuva 4/4
Saatujen tarjousten määrät

oli saanut vain yhden tarjouksen. Tämän perusteella näyttääkin siltä, että kilpailu kuntien JHTT-tarkastuksesta ei kaikkialla ole kovin voimakasta.

Analysoitaessa kunnan ominaisuuksia ja saatujen tarjouksien välistä yhteyttä, ei kovin selkeitä tarjousten määrää selittäviä ominaisuuksia noussut esiin. Kunnan pieni asukasmäärä ei korreloinut saatujen tarjousten määrän kanssa. Tarkasteltaessa kuntia kahtena ryhmänä, saatiin kuitenkin viitteitä kuntien erilaisesta asemasta. Suurissa yli 20000 asukkaan kunnissa tarjouspyynnöt tuottivat keskimäärin hieman paremman tuloksen kuin tätä pienemmissä kunnissa. Yli 20000 asukkaan kunnat lähettivät keskimäärin 5,78 tarjouspyyntöä ja saivat vastaukseksi 2,91 tarjousta, jolloin pyydettyjen ja saatujen tarjousten suhde on 0,5. Pienemmät alle 20000 asukkaan kunnat lähettivät keskimäärin 5,1 tarjouspyyntöä ja saivat 1,93 tarjousta. Saatujen ja pyydettyjen tarjousten suhteeksi tulee tällöin 0,38. Tämän perusteella tarkastusyhteisöt näyttäisivät olevan jonkin verran kiinnostuneempia suurista kuin pienistä kunnista.

Yhden kunnan tarjouspyyntöön sisältyi optio JHTT-tarkastuksen hankkimisesta myös vuosille 2005–2008. Lisäksi yksi kunta oli järjestänyt erityisen tarjouspyyntöjen esittelytilaisuuden potentiaalisille tarjoajille.

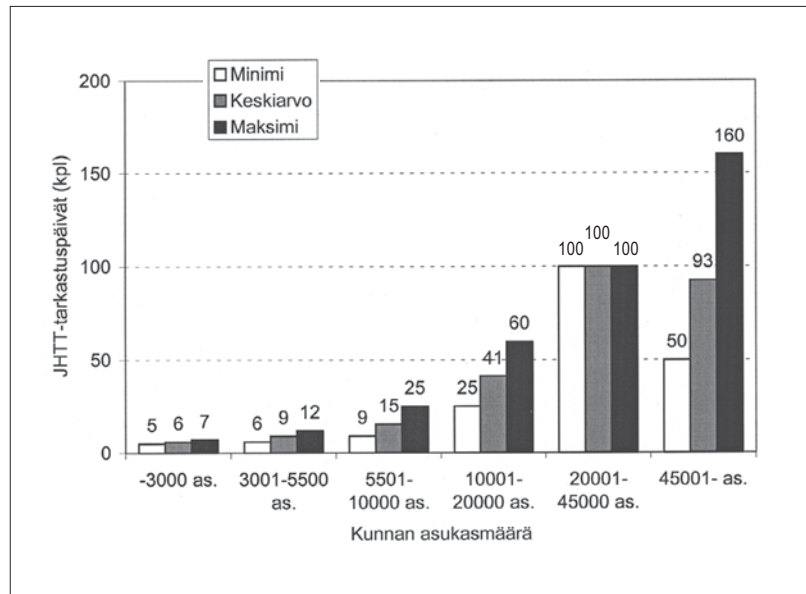
4.3 Tarjouspyynnön sisältö ja yhteisön valinta

4.3.1 Hankittavat palvelut ja niiden laajuus

Suurin osa tutkimuksessa mukana olevista kunnista oli jo tarjouspyynnössä määritellyt tarkastuksen laajuuden, toisin sanoen oli tarjouspyynnössä ilmoittanut montako JHTT-tarkastuspäivää kunta haluaa yhteisöltä ostaa. Osa oli kuitenkin pyytänyt tarjousta vain tietyn tyyppisistä palveluista ja jättänyt laajuuden arvioimisen palvelua tarjoavan yhteisön tehtäväksi.

JHTT-tarkastuksen laajuuden oli tarjouspyynnössään määritellyt 34 kuntaa. Keskimäärin kunta pyysi tarjousta 36 JHTT-tarkastuspäivästä, mutta vaihteluväli oli erittäin suuri. Alin tarjouspyynnössä esitetty tarkastuspäivien lukumäärä oli 5 ja korkein 160. Kahdessa kunnassa tarjouspyynnössä esitettyyn laajuuteen sisältyi myös muita palveluja kuin pelkästään lakisääteistä JHTT-tarkastusta.

Tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluita koskeva erittely sisältyi 15 kunnan tarjouspyyntöön. Näistä vain kaksi oli määritellyt tarjouspyynnössä myös



Kuva 4/5
Kunnan tarjouspyynnössään määrittelemän JHTT-tarkastuksen laajuus päivinä

palveluiden laajuuden. Muut 13 kuntaa olivat jättäneet laajuuden arvioinnin tarjoajalle. Lisäksi yksi kunta pyysi kokonaistarjousta kaikista palveluista. Vastanneista 42 kunnasta 26 ei ilmoituksensa mukaan hankkinut ulkopuolisia valmistelu- ja sihteeripalveluja.

Tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluista pyydettiin tarjouksia kaikissa kuntakokoluokissa lukuun ottamatta alle 3000 asukkaan kuntia. Yhdenkään tähän kyselyyn vastanneen alle 3000 asukkaan kunnan tarjouspyyntöön ei kunnan ilmoituksen mukaan sisällynyt valmistelu- ja sihteeripalveluita koskevaa erittelyä. Tämä tulos herättää jonkin verran kysymyksiä, koska juuri pienten kuntien voisi arvella omien resurssien niukkuuden vuoksi hankkivan näitä palveluja ulkopuolelta. Tulos saattaa kuitenkin heijastaa myös pienten kuntien tiukkaa taloudellista tilannetta; kunnan on pyrittävä säästämään kaikessa mahdollisessa vaikka tarvetta palvelun hankkimiseen olisikin.

Konsultti- ja neuvontapalveluja koskeva erittely sisältyi kuuden kyselyyn vastanneen kunnan tarjouspyyntöön ja sisäisen tarkastuksen palveluja koskeva erittely kolmen. Pyytämänsä palvelun laajuutta ei ollut määritellyt yksikään kunta.

4.3.2 Valintapäätös

Aineiston perusteella näyttää siltä, että tarkastusyhteisön valinta sujuu kunnissa varsin vaivattomasti. Vastanneista 42 kunnasta vain yhdessä tarkastuslautakunta joutui äänestämään tarkastusyhteisön valintapäätöstä tehdessään. Myös valtuustokäsittely on yleensä sujunut ilman äänestyksiä. Vain kahdessa kunnassa 42:sta valtuusto oli joutunut äänestämään valitessaan tarkastusyhteisöä kaudelle 2001–2004. Osittain äänestysten vähäinen määrä johtuu myös siitä, että jätettyjä tarjouksia on ollut vähän, kymmenessä kunnassa vain yksi, eikä valinnan mahdollisuutta eikä siten myöskään äänestyksen tarvetta ole ollut.

Kuten muistakin kunnan hankintapäätöksistä myös tarkastusyhteisön valintaa koskevasta päätöksestä on mahdollisuus valittaa markkinaoikeuteen⁸, joka toimii valitusviranomaisena julkisia hankintoja koskeissa asioissa. Etenkin silloin, jos kunnan tarjouspyyntö ei ole ollut riittävän yksilöity ja tarjoukset ovat olleet laajuudeltaan erilaisia, voi tarjouskilpailun hävinnyt yhteisö lähteä helposti valittamaan päätöksestä. Myös siinä tapauksessa, että kunta on käyttänyt valinnan perusteena hinnan lisäksi muita vähemmän yksiselitteisiä kriteerejä, ovat valintapäätökset alttiimpia valituksille.

Tässä kyselyssä tuli esiin kaksi valitustapausta (Hämeenlinna ja Mikkeli)⁹, jotka koskivat tarkastusyhteisön valintaa kaudelle 2001–2004. Näissä molemmissa valittajana oli kilpaileva JHTT-yhteisö. Toisessa mainituista tapauksista¹⁰ (Mikkeli) kunta käytti yhteisön valintaperusteena kokonaistaloudellista edullisuutta, jossa valintakriteereinä käytettiin tilintarkastajan ja yhteisön kokemusta ja luotettavuutta, tarkastuksen suorittamistapaa sekä tarkastuksen laajuutta ja hintaa. Kilpailuneuvostolle toimittamansa valituksen perusteena eräs tarjouskilpailuun osallistuneista yhteisöistä käytti sitä, että valinta ei olisi tapahtunut lainkaan tarjouspyynnössä esitettyjen kriteerien perusteella.

⁸ Markkinaoikeus aloitti toimintansa 1.3.2002. Tämä uusi erityistuomioistuimien muodostettiin yhdistämällä kilpailuneuvosto ja markkinatuomioistuimien.

⁹ Hämeenlinna (valittu SVH Julkistarkastus Oy, valittajana Auditor Oy) ja Mikkeli (valittu Auditor Oy, valittajana Kuntatarkastajien Clavis Oy). Kilpailuneuvosto hylkäsi molemmat valitukset.

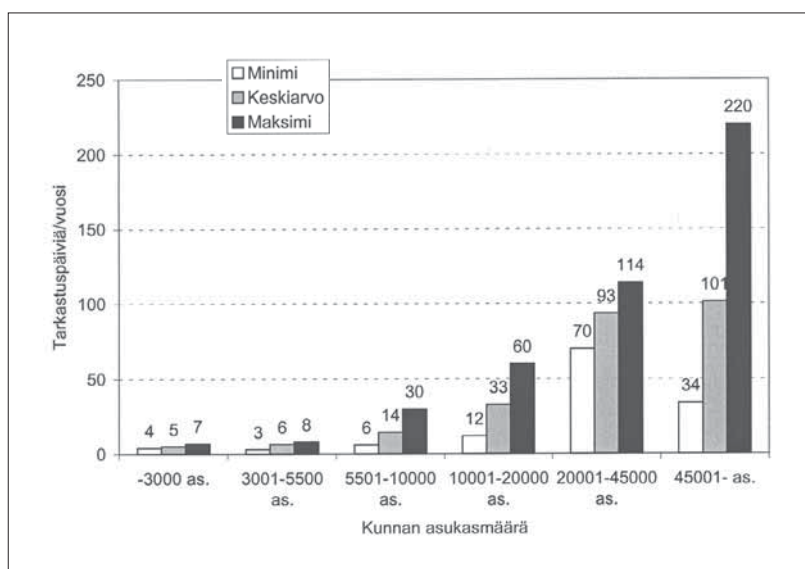
¹⁰ Ks. Mikkelin kaupunginvaltuuston pöytäkirjat 5.3.2001 37§ ja 7.5.2001 72§ ja kilpailuneuvoston päätös 18.6.2000 (d:o 61/690/2001).

Kilpailuneuvosto kuitenkin katsoi kaupungin selityksen perusteella, että käytetyt valintakriteerit sisältyivät tarjouspyynnössä esitettyihin valintaperusteisiin ja että hankintalakia ei oltu muutoinkaan rikottu ja hylkäsi valituksen.

4.4 Tarkastusyhteisöltä ostettu lakisääteinen JHTT-tarkastus

Lakisääteisten JHTT-tarkastuksen määrästä on kunta-alalla käyty jonkin verran keskustelua. Tarkastusalan ammattilainen saattaa kokea, että kunnat hankkivat liian vähän lakisääteistä JHTT-tarkastusta. On olemassa riski, että kunnan tarjouspyynnössään esittämä tarkastuspäivien määrä on niin vähäinen, ettei se riitä asianmukaisen tarkastuksen suorittamiseen.

Kyselyyn vastanneista kunnista 42 oli ilmoittanut hankkimiensa JHTT-yhteisöpalvelujen määrän niin, että vastauksista voitiin erotella vuosina 1997 ja 2000 hankittujen JHTT-tarkastuspäivien määrä. Kunnat olivat hankkineet vuonna 1997 keskimäärin 30 JHTT-tarkastuspäivää, mutta erot kuntien välillä olivat kuitenkin erittäin suuria kunta-

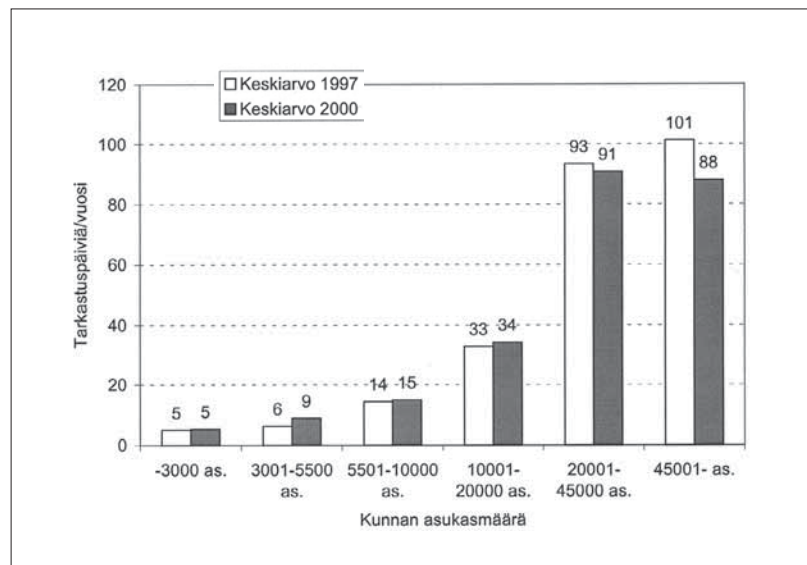


Kuva 4/6
Hankitut JHTT-tarkastuspäivät kuntakokoluokittain vuonna 1997

koon vaihtelunkin huomioon ottaen. Pienin kunnan ilmoittama hankittujen JHTT-tarkastuspäivien määrä vuonna 1997 oli 3 ja suurin 220.

Kunnan koon kuvaaminen nimenomaan tarkastukseen tarvittavan työmäärän kannalta on vaikeaa. Jonkinlaisena vertailulukuna voitaneen kuitenkin käyttää esimerkiksi käytettyjä tarkastuspäiviä suhteessa asukaslukuun. Asukasluku ja kunnan talouden koko korreloivat melko voimakkaasti keskenään. Tällaisella mittarilla tarkasteltuna hankittujen JHTT-tarkastuspäivien määrä vaihtelee erittäin paljon. Pienin tässä aineistossa esiin tullut määrä oli 0,6 tarkastuspäivää/1000 asukasta (Kotka) ja suurin 4,7 päivää/1000 asukasta (Naantali). Keskiarvo kysymykseen vastanneissa 42 kunnassa oli 2,2 hankittua JHTT-tarkastuspäivää/1000 asukasta.

Alle 5500 asukkaan kunnissa JHTT-tarkastaja käytti tarkastustyöhön aikaa noin viikon vuodessa. Suuremmissa 5501–20000 asukkaan kunnissa JHTT-tarkastajan vuotuinen työpanos oli keskimäärin yhden–kahden kuukauden luokkaa, tosin vaihteluväli oli erittäin suuri 6–60 päivää. Suurissa yli 20000 asukkaan kunnissa tarkastukseen käytettiin noin 4–5 kuukauden henkilötyöpanos vuodessa.



Kuva 4/7

Hankitut JHTT-tarkastuspäivät kuntakokoluokittain vuosina 1997 ja 2000

Vuonna 2000 JHTT-tarkastukseen käytetty työpanos oli keskimäärin hieman alempi kuin vuonna 1997, ero tosin oli erittäin pieni. Vuonna 1997 keskimääräinen tarkastuspäivien lukumäärä kuntaa kohti oli 30,4 ja vuonna 2000 30,0. Sen sijaan ääripäissä on tapahtunut enemmän muutoksia. Pienin tarkastuspäivien lukumäärä on noussut kolmesta neljään ja tarkastuspäivien maksimiarvo on pudonnut 220:stä 160:een.

Tarkastuspäivien lukumäärät ovat saman kokoluokan kunnissa lähentyneet toisiaan. Tähän on voinut vaikuttaa se, että vuoden 1997 alussa ei ollut vielä riittävästi kokemusta tarkastuspäivien tarpeesta. Tarkastuspäivien määrän arviointia vaikeutti lisäksi samanaikaisesti tapahtunut liikekirjanpitoon siirtyminen. Kokemuksen lisääntyessä tarkastuspäivien määrät lähenivät saman kokoluokan kunnissa toisiaan. Tarkasteltaessa aineistoa kuntaryhmittäin, havaitaan tarkastuspäivien kuntaryhmittäisten keskiarvojen joko kasvaneen tai ainakin pysyneen ennallaan alle 20000 asukkaan kunnissa ja pienentyneen yli 20000 asukkaan kunnissa. Suurin suhteellinen muutos on tapahtunut 3001–5500 asukkaan kunnissa, joissa päivien keskiarvo on noussut kuudesta yhdeksään. Kaikissa alle 5500 asukkaan kunnissa tarkastuspäivien lukumäärä on joko kasvanut tai pysynyt ennallaan. 5500–10000 asukkaan kunnissa on sekä sellaisia, joissa tarkastuspäivien määrä on laskenut että sellaisia, joissa päivien määrä on noussut.

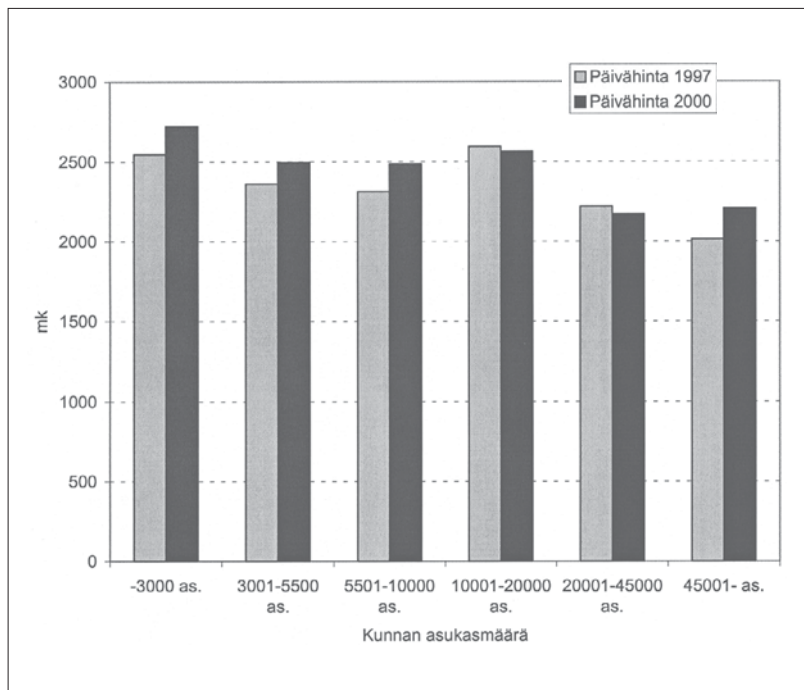
Tarkastelussa mukana olevien kuntien toimintamenoista JHTT-yhteisöiltä ostetut palvelut muodostivat vuonna 1997 keskimäärin noin 0,29 tuhannesosaa. Vuonna 1997 kunnat ostivat JHTT-yhteisöpalveluja keskimäärin 71000 markalla ja vuonna 2000 keskiarvo oli 77000 markkaa. Pienissä kunnissa näiden palvelujen ostoon käytettiin keskimäärin noin 15000 markkaa ja suurissa yli 45000 asukkaan kunnissa hieman yli 200000 mk.

Asukasta kohden käytettiin JHTT-yhteisöpalvelujen ostoon keskimäärin vuonna 1997 hieman yli 5,5 markkaa ja vuonna 2000 hieman alle 6,5 markkaa. Pienimmissä alle 3000 asukkaan kunnissa tarkastuksen kustannukset olivat n. 8 mk/asukas ja suurissa yli 45000 asukkaan kunnissa n. 2,5 mk/asukas.

Tarkastusyhteisöltä ostetun JHTT-tarkastuspäivän veroton hinta oli keskimäärin 2390 markkaa vuonna 1997 ja 2500 markkaa vuonna 2000. Nousua tarkastuspäivän keskimääräisessä nimellishinnassa oli tällä jaksolla noin 5 %.¹¹ Vuonna 1997 alin

¹¹ Reaalisesti tarkastuksen hinnassa ei ole tapahtunut juurikaan muutosta. Tilastokeskuksen yhdenmukaistetun kuluttajahintaindeksi pisteluku vuodelta 1997 on 101,2 (1996=100) ja vuodelta

päivähinta oli 1640 markkaa ja ylin 4630 markkaa. Vuonna 2000 vastaavat luvut olivat 1700 ja 3930 markkaa. Päivähinnan ja kuntakoon välillä ei ollut kovin merkittävää korrelaatiota, mutta hinta näyttäisi kuitenkin laskevan kuntakoon kasvaessa. Hintojen vertailua vaikeuttaa tässä se, että tutkimuksessa ei tiedusteltu sitä, miten tarkastuksen työpanos jakautuu varsinaisen JHTT-tarkastajan ja avustavan tarkastajan kesken. Suurissa kunnissa avustava tilintarkastaja todennäköisesti tekee merkittävän osan tarkastustyöstä, kun taas pienessä kunnassa on JHTT-tarkastajan osuus työpanoksesta suurempi. Tämä vaikuttaa siten, että suuressa kunnassa keskimääräinen päivähinta on



*Kuva 4/8
JHTT-tarkastuspäivän keskihinnat kuntaryhmittäin 1997 ja 2000*

2000 107. Inflaatioksi tulee kyseisen ajanjakson osalta tällöin 5,7 %. Tämän perusteella tarkastushinnat olisivat laskeneet 0,7 %.

alempi. Lisäksi hintaa alentaa myös se, että suuri kunta ostaa enemmän päiviä, jolloin päivähinta muodostuu usein alhaisemmaksi.

JHTT-tarkastuspäivän keskihinta vuonna 2000 oli korkein alle 3000 asukkaan kunnissa, noin 2700 mk/päivä. Alhaisin hinta oli 20000–45000 asukkaan kunnissa 2170 mk/päivä. Yli 45000 asukkaan kunnissa keskimääräinen päivähinta oli 2200 markkaa, jossa nousua vuodesta 1997 oli n. 200 mk. Hinta oli neljän vuoden aikana noussut kaikissa muissa kuntaryhmissä paitsi 10000–20000 ja 20000–45000 asukkaan kunnissa. Edellisissä päivähinta oli laskenut 2590 mk:sta 2570 mk:aan ja jälkimmäisissä 2220 mk:sta 2170 mk:aan.

Tutkimuksen yhteydessä eivät vuoden 2001 tarkastuksen hinnat olleet tiedossa, koska kyselyn tekemisen aikaan monissa kunnissa valintaprosessi oli vielä kesken. Analyysien yhteydessä selvitettiin kuitenkin suppeamman 47 kunnan joukosta valitun yhdeksän kunnan otoksen osalta ostettujen JHTT-tarkastuspäivien keskimääräiset hinnat vuodelta 2001. Tämän avulla pyrittiin selvittämään sitä, miten hintataso kehittyi toisen kauden (2001–2004) aikana verrattuna ensimmäiseen tarkastuskauteen.

Tarkasteltujen yhdeksän kunnan keskimääräinen ostettujen JHTT-tarkastuspalvelujen päivähinta oli vuonna 1997 2090 mk. Koska nämä kunnat ovat keskimääräistä suurempia, on keskihinta jonkin verran koko otoksen keskihintaa halvempi. Vuoteen 2000 mennessä näiden keskimääräinen päivähinta oli noussut 2230 mk:aan. Vuonna 2001 päivähinta oli näiden yhdeksän kunnan osalta 2310 mk, joka on hieman edellisen kauden viimeisen vuoden hintaa korkeampi.

Tämä suppean otoksen perusteella näyttäisi siltä, että ostettujen JHTT-tarkastuspalvelujen päivähinta ei ole uuden tarkastuskauden alussa lähtenyt nousuun, vaan hintataso on reaalisesti jopa hieman laskenut. Osaltaan hintojen nousua hillinne se, että nyt kunta saa samalla rahalla enemmän todellisia tarkastuspäiviä. Tarkastusyhteisöjen vähäisestä vaihtuvuudesta johtuen suurin osa tarkastajista tuntee tarkastuskohteen, eikä perehtymiseen tarvitse käyttää aikaa. Toisaalta on saattanut olla myös niin, että tarkastaja on joutunut ensimmäisen kauden alussa tekemään enemmän työtä kuin mistä yhteisö on kuntaa laskuttanut. Tällöin yhteisön kate paranee uuden kauden alkaessa, vaikkei hintoja juuri nostettaisikaan, koska nyt tarkastajan työpanos ja laskutetut päivät vastaavat toisiaan.

4.5 Liitännäispalvelujen hankkiminen

Lakisääteisen JHTT-tarkastuksen lisäksi kunnat hankkivat tarkastusyhteisöiltä muita taloushallintoon, tarkastustoimintaan ja valvontaan sekä kunnan toimintojen kehittämiseen liittyviä palveluja. Näitä palveluja voidaan hankkia joko JHTT-tarkastuksesta vastaavalta yhteisöltä tai joltain muulta yhteisöltä. Osa näistä liitännäispalveluista on kuitenkin sellaisia, että käytännössä ne on edullisinta hankkia samalta yhteisöltä ja tarkastajalta kuin lakisääteiset JHTT-palvelut.

Liitännäispalvelujen hankkimista koskevaan kysymykseen vastasi 42 kuntaa, joista 18 oli hankkinut vuosina 1997–2000 yhteisöiltä muitakin kuin lakisääteisiä JHTT-palveluja. Useimmiten palvelut oli hankittu lakisääteistä JHTT-tarkastusta hoitavalta yhteisöltä, mutta kolmessa kunnassa niitä oli hankittu muulta yhteisöltä. Yksi kunta ei ilmoittanut, oliko palvelut hankittu JHTT-tarkastusta suorittavalta yhteisöltä vai muulta yhteisöltä.

Tyypillisimmillään kuntien hankkimat liitännäispalvelut liittyivät sisäiseen tarkastukseen. Näitä palveluja oli hankkinut 12 kuntaa, joihin kuuluu sekä maalaiskuntia että kaupunkeja. Kahdeksassa kunnassa nämä palvelut oli ostettu lakisääteistä JHTT-tarkastusta suorittavalta yhteisöltä, kolmessa kunnassa muulta yhteisöltä ja yksi kunta ei ilmoittanut palvelujen tuottajaa. Sisäiseen tarkastukseen liittyviä ostopalveluja on hyvin monenlaisia. Kirjo ulottuu ATK-tarkastuksesta kiinteistönhoidon tarkastukseen ja EU-projektien erityistarkastukseen.

Niiden kahdeksan kunnan, jotka hankkivat sisäisen tarkastuksen palveluja JHTT-tarkastusta hoitavalta yhteisöltä, saattaisi olla aiheellista pohtia sitä, olisiko nämä palvelut tarkastuksen uskottavuuden kannalta suotavampaa hankkia jostain muualta. Vaikkei sisäistä tarkastusta suorittanut henkilö olisikaan ollut kunnan vastuullinen JHTT-tarkastaja, saattaa tälle tulla jääviysongelmia siinä tilanteessa, kun on annettava lausunto sisäisen valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä. JHTT-tarkastuksen uskottavuus varmasti lisääntyisi, ainakin ulkopuolisten silmissä, jos sisäisen tarkastuksen palvelut hankittaisiin muulta kuin JHTT-tarkastusta suorittavalta yhteisöltä.

Kuntien toiseksi eniten hankkima liitännäispalvelu oli tarkastuslautakunnan avustaminen, joka käsittää kunnasta riippuen lautakunnan käsittelyyn tulevien asioiden valmistelua ja/tai lautakunnan sihteeritehtävien hoitamista. Näitä palveluja on hankkinut seitsemän kuntaa, joiden joukossa oli sekä maalaiskuntia että suurehkoja kaupunkeja. Kaikissa näissä kunnissa palvelut oli hankittu lakisääteistä tarkastusta hoitavalta

yhteisöltä. Näissä palveluissa tämä onkin kaikkein käytännöllisin vaihtoehto, vaikka palvelut voitaisiin tietenkin hankkia myös toiselta JHTT-yhteisöltä tai joltain muulta riittävän asiantuntevalta osapuolelta.

*Taulukko 4/2
Kuntien JHTT-yhteisöiltä hankkimat liitännäispalvelut*

Hankittu liitännäispalvelu	Palvelun JHTT-tarkastuksesta vastaavalta yhteisöltä hankkineet kunnat (kpl)	Palvelun muulta yhteisöltä hankkineet kunnat (kpl)
Tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut	7	
Konsultti-, koulutus- ja neuvontapalvelut	5	1
Sisäinen tarkastus (Ei eritely)	2	1
– ATK-tarkastus	2	
– Palkkahallinnon tarkastus	1	
– ALV-tarkastus	1	2
– Konsernitarkastus	1	
– Henkilöstöhallinnon tarkastus	2	
– Kiinteistönhoitoon liittyvä tarkastus		1
– EU-projektien (erityis)tarkastus	3	

Konsultti- ja neuvontapalveluja oli hankittu kuuteen kuntaan. Viisi näistä oli hankkinut ne JHTT-tarkastusta hoitavalta yhteisöltä ja yksi muulta yhteisöltä. Näidenkin kuntien joukkoon sisältyy sekä maalaiskuntia että kaupunkeja. Konsultti- ja neuvontapalvelujen hankkimisen vähäisyys herättää kysymyksiä siksi, että vain 6 kuntaa 42:sta oli hankkinut näitä palveluja, vaikka kyselyn vastausten perusteella nimenomaan konsultti- ja neuvontapalveluilla olisi sekä viranhaltijoiden että luottamushenkilöiden keskuudessa kysyntää.

4.6 Tarkastusyhteisön vaihtaminen

Tutkimuksessa mukana olleista kunnista 42 vastasi tarkastusyhteisön vaihtamista koskevaan kysymykseen. Näistä 37 oli valinnut kaudelle 2001–2004 saman yhteisön, joka oli vastannut JHTT-tarkastuksesta myös vuosina 1997–2000. Tarkastusyhteisöä oli vaihtanut vain 4 kuntaa ja yhdessä valinta oli kyselyn toteutushetkellä vielä kesken. Tarkastusyhteisöä vaihtaneista kunnista kolme oli suuria kaupunkeja ja yksi pienempi maaseutukunta. Tilintarkastusyhteisön vaihtaminen on siten tämän kyselyaineiston perusteella arvioituna melko harvinaista ja poikkeuksellista.

Vaihtamisen syyn ilmoitti kolme kuntaa neljästä yhteisöä vaihtaneesta. Kaikissa näissä kunnissa yhtenä tarkastusyhteisön vaihtamisen perusteena oli ollut tarkastuksen hinta. Yksi näistä kolmesta ilmoitti vaihtamisen perusteeksi hinnan lisäksi myös laadun eli valinta oli perustunut kokonaisedullisuuteen. Kolmannessa yhteisöä vaihtaneessa kunnassa perusteena oli asiantuntevuus ja hinta. Kunnassa oli vastaajien mukaan tehty hinta- ja laatuvertailu tarjouksen jättäneiden yhteisöjen välillä, minkä lopputuloksena oli päädytty yhteisön vaihtamiseen.

Tarkastusyhteisön vaihtaminen tosin ei ole pelkästään kunnasta itsestään kiinni, vaan vaihtamista rajoittaa monissa kunnissa myös tarjousten vähyys. Kuten valintaprosessin analysoinnin yhteydessä todettiin, useaan kuntaan tuli tarjous vain yhdeltä yhteisöltä, vaikka kunta oli pyytänyt useita tarjouksia. Näissä tapauksissa kunnalla ei ole mahdollisuutta vaihtaa yhteisöä ja tarkastajaa, vaikka niin haluttaisiinkin tehdä.

4.7 Yhteenveto

Tarkastajan valinnassa merkittävin kriteeri on kyselyn mukaan tarkastajan kokemus kuntakentästä. Vastaajista lähes kaksi kolmasosaa katsoi tämän vaikuttavan tarkastajan valintaan joko melko tai erittäin paljon. Myös aiemmilla kokemuksilla tarkastajasta ja tarkastusyhteisöstä on suuri merkitys valinnassa. Mikäli yhteistyö on sujunut kitkatta, voidaan saatujen vastausten perusteella arvioida, että tarkastajan ja tarkastusyhteisön vaihtamisen kynnys on suhteellisen korkealla.

Hinta ei näytä olevan ainoa valintakriteeri, vaan kunnat painottavat valinnassaan kokonaisedullisuutta, johon kuuluu hinnan lisäksi muitakin tekijöitä. Eräänä osatekijänä kokonaisedullisuudessa on vastausten mukaan tarkastajan aiempi kokemus

kyseisestä kunnasta. Mikäli tarkastaja on toiminut kunnassa aiemmin, kunnassa ilmeisesti oletetaan, että hänellä on paremmat valmiudet suorittaa tarkastus tehokkaasti ja taloudellisesti, koska kunnan organisaatioon ja talouteen perehtymiseen ei tarvitse käyttää aikaa. Ainoana poikkeuksena voidaan mainita suurimpien yli 45000 asukkaan kuntien ryhmä, jossa tarkastuksen hinta nousi merkittäväksi valintakriteeriksi.

Vastauksista kävi ilmi, että tilintarkastusyhteisön valinnan perusteena on useissa kunnissa kokonaisedullisuus tai lakitermein sanottuna kokonaistaloudellinen edullisuus, joka muodostuu useiden eri kriteerien yhdistelmästä. Kokonaisedullisuuteen lasketaan hinnan lisäksi usein mukaan muun muassa tarjotun tarkastustyön laajuus ja sisältö, aiemmat kokemukset tarkastajasta ja tarkastajan kokemus kuntatarkastuksesta.

Valintaprosessissa näyttää kyselyn perusteella olevan jonkin verran ongelmia nimenomaan kilpailullisesta näkökulmasta katsottuna. Kuntien pyytämien tarjousten määrä vaihteli kolmen ja kolmentoista välillä, keskiarvon ollessa viisi. Tarjouksia kunnat saivat keskimäärin kuitenkin vain kahdelta yhteisöltä. Tutkituista kunnista peräti kymmenen eli noin neljäsosa sai vain yhden tarjouksen. Kunnista kaksi sai neljä tarjousta, 14 kolme tarjousta ja 16 kuntaa kaksi tarjousta. Tämän perusteella voidaan sanoa, ettei kilpailu tarkastusmarkkinoilla ole vielä kovin kehittynyttä. Kilpailullisesta näkökulmasta tilintarkastuksen ulkoistaminen ei siten ole kaikkialla tuonut aivan odotetunlaista tulosta.

Hankittujen palvelujen määrät vaihtelivat kuntaryhmien välillä erittäin paljon. Pienissä alle 3000 asukkaan kunnissa hankittujen JHTT-tarkastuspäivien määrä oli keskimäärin viisi vaihdellen välillä 4–7. Suurimmissa yli 45000 asukkaan kunnissa tarkastuspäiviä oli hankittu keskimäärin 100. Pienin hankittu määrä vuonna 1997 oli 34 ja suurin 220. Vuonna 2001 kuntien väliset erot olivat tasoittuneet ja pienten kuntien hankkimien JHTT-tarkastuspäivien määrä oli joko pysynyt ennallaan tai noussut ja suurten kuntien laskenut.

5 KUNTIEN TYYTYVÄISYYS TARKASTUKSEEN JA NÄKEMYKSIÄ JHTT-YHTEISÖPALVELUJEN LISÄARVOSTA

5.1 Palvelujen tuoma lisäarvo kunnan toiminnalle

Vastaajilta pyydettiin arviota siitä, miten erilaiset tarkastusyhteisöltä ostetut palvelut ovat tuoneet lisäarvoa kunnan toimintaan. Kysymyksessä ostopalvelut oli jaettu neljään ryhmään seuraavasti¹²:

- Lakisääteinen JHTT-tarkastus
- Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut
- Konsultti- ja neuvontapalvelut
- Sisäinen tarkastus

Lakisääteisiä JHTT-tarkastuspalveluja käyttävät kaikki kunnat, jolloin vastauksia tuli tästä palvelusta eniten. Kolmea muuta palvelua hankkii vain osa kunnista. Lakisääteisen JHTT-tarkastuksen lisäarvoa koskevaan kysymykseen tuli vastauksia 97, valmistelu- ja sihteeripalveluja koskevaan kysymykseen 90, konsultti- ja neuvontapalveluja koskevaan kysymykseen 89 ja sisäistä tarkastusta koskevaan kysymykseen samoin 89. Kolmea viimeksi mainittua palvelua koskevaan kysymykseen tuli kuitenkin vastauksia huomattavasti enemmän kuin mitä kunnat ovat ilmoituksensa mukaan hankkineet. Tähän analyysiin onkin otettu mukaan vain niiden kuntien vastaukset, jotka ovat ilmoittaneet todella hankkineensa näitä palveluja kaudella 1997–2000. Tällöin analyysiin mukaan otettujen vastausten määrä putosi niin, että lautakunnan sihteeripalveluja ja valmistelupalveluja koskevia vastauksia jäi jäljelle 10 (7 viranhaltijaa/3 luottamus-

¹² Ks. kuva 3/2.

henkilöä), konsultti- ja neuvontapalveluja 7 (4 viranhaltijaa/3 luottamushenkilöä) ja sisäistä tarkastusta koskevia vastauksia 21 (9 viranhaltijaa/12 luottamushenkilöä).

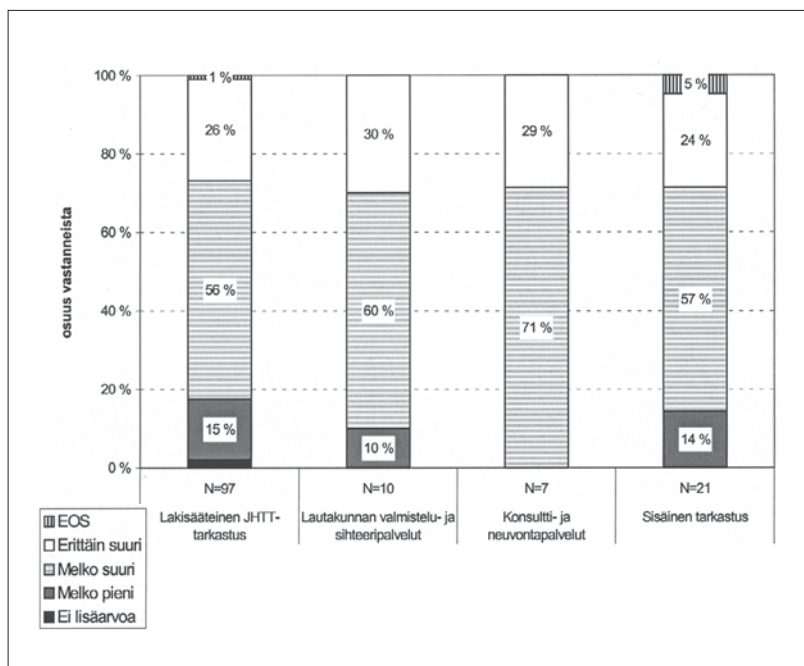
Vastaajille aiheutti ilmeisesti sekaannusta se, että usein lakisääteisen JHTT-tarkastuksen yhteydessä tarkastaja joutuu sekä osallistumaan jonkin verran lautakunnan valmisteluun että toimimaan konsulttina, vaikkei näitä palveluja olisi erikseen yhteisöltä ostettukaan. Kysymyksessä tarkoitettiin kuitenkin niitä liitännäispalveluja, joiden hankkimisesta on tehty erillinen sopimus tarkastusyhteisön kanssa.

Yleisesti voidaan sanoa, että vastaajat katsoivat kaikkien ostettujen palvelujen tuovan lisäarvoa kunnan toiminnalle. Kaikkien neljän ostopalvelutehtävän kohdalla yli puolet vastaajista katsoi lisäarvon olevan joko melko tai erittäin suuren. "Ei lisäarvoa"-vastausten osuus jäi yleensä melko pieneksi.

Lakisääteisen JHTT-tarkastuksen lisäarvon arvioi 82 % vastaajista kunnan toiminnan kannalta joko melko tai erittäin suureksi. Luokkaan "erittäin suuri" sijoittuneiden vastausten osuus oli 26 %. Melko pieneksi lisäarvon arvioi 15 % vastaajista ja 2 % katsoi, että lakisääteinen tarkastus ei tuonut lainkaan lisäarvoa kunnan toimintaan. Vastausten perusteella voidaan todeta lakisääteisen tarkastuksen tuovan melko paljon lisäarvoa kunnan toiminnalle. Vaikkei tässä yhteydessä erikseen kysyttykään sitä, mitä tämä lisäarvo konkreettisesti on, voidaan ajatella lakisääteisen tarkastuksen sekä auttavan laskentatointia ja kirjanpitoa että jämäköittävän ja järkevöittävän kunnan sisäistä valvontaa ja hallintotoiminnan arviointia. Näihin seikkoihin palataan myöhemmin vastaajaryhmittäisen analyysin ja johtopäätösten yhteydessä.

Tilintarkastusyhteisöltä ostettujen tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelujen arvioi 90 % vastaajista tuoneen kunnan toiminnalle joko melko paljon tai erittäin paljon lisäarvoa. Vastaajista 10 % arvioi lisäarvon melko pieneksi. Huomionarvoista vastauksissa on se, että 30 % vastaajista piti valmistelu- ja sihteeripalveluiden tuomaa lisäarvoa erittäin suurena. Tärkeätä tämä on siksi, että näissä palveluissa on kyse lähinnä kunnan omien viranhaltijoiden työtaakan keventämisestä. Hallinnon ammattilaisina useat kunnan viranhaltijat lienevät vähintään yhtä päteviä hoitamaan tarkastuslautakunnan valmistelua ja sihteerintehtäviä kuin tilintarkastajakin, mutta ongelmana on henkilöstöresurssien puute ja pienissä kunnissa lisäksi henkilöstön riippumattomuus. Monet viranhaltijat ovat vastuussa valtuuston asettamien tavoitteiden toteuttamisesta, eivätkä siten ole sopivia osallistumaan tarkastustoiminnan tukitehtäviin.

Tarkastusyhteisöltä ostettujen konsultti- ja neuvontapalvelujen lisäarvo arvioitiin kaikkein korkeimmalle. Vastaajista yli kaksi kolmasosaa katsoi lisäarvon olevan



Kuva 5/1
JHTT-yhteisöpalvelujen tuoma lisäarvo kunnan toiminnalle

melko suuren ja loput erittäin suuren. Luokkiin “melko pieni” ja “ei lisäarvoa” ei tullut yhtään vastausta.

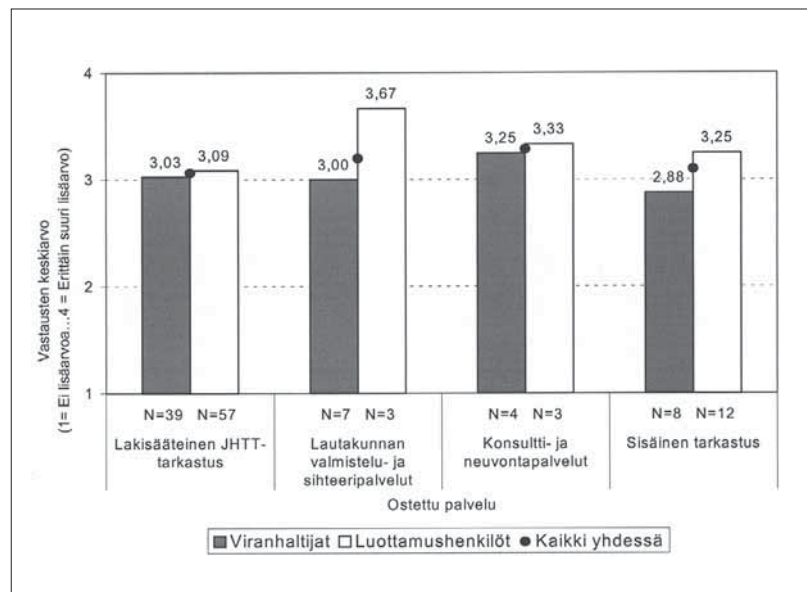
Sisäisen tarkastuksen palvelujen lisäarvon arvioi 24 % vastaajista erittäin suureksi ja 57 % melko suureksi. Melko pieneksi lisäarvon arvioi 14 %.

Keskiarvotarkastelussa erot olivat melko pieniä, mutta kokonaisuutena eniten lisäarvoa arvioitiin kunnan toiminnalle olevan konsultti- ja neuvontapalveluista; vastausten keskiarvo oli 3,3. Seuraavaksi eniten lisäarvoa tuoviksi arvioitiin lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut, joiden kohdalla vastausten keskiarvo oli 3,2. Sisäistä tarkastusta koskevien vastausten keskiarvo oli 3,1 ja lakisääteistä JHTT-tarkastusta koskevien 3,06.

Erot viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden näkemyksissä

Lakisääteisen JHTT-tarkastuksen kunnalle tuomasta lisäarvosta viranhaltijat ja luottamushenkilöt olivat melko yksimielisiä. Viranhaltijoiden vastausten keskiarvo oli 3,03 ja luottamushenkilöiden 3,09. Myös vastausten keskihajonnat olivat molemmilla ryhmillä samat (0,7), vaikkakin jakaumissa oli jonkin verran eroa. Viranhaltijoiden vastaukset keskittyivät luokkiin ”melko pieni”, ”melko suuri” ja ”erittäin suuri”. Luottamushenkilöillä sen sijaan tuli muutama vastaus myös luokkaan ”ei lisäarvoa” ja luokan ”melko suuri” vastausten määrä oli pienempi kuin virkamiehillä.

Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluiden kunnalle tuomasta lisäarvosta oli viranhaltijoilla ja luottamushenkilöillä melko eriävät käsitykset. Viranhaltijoiden vastausten keskiarvo oli tasan 3, mikä tarkoittaa sitä, että he arvioivat lisäarvon keskimäärin melko suureksi. Sen sijaan luottamushenkilöiden vastausten keskiarvo oli n. 3,7, joka on käytetyllä asteikolla jo lähempänä luokkaa ”erittäin suuri lisäarvo”.



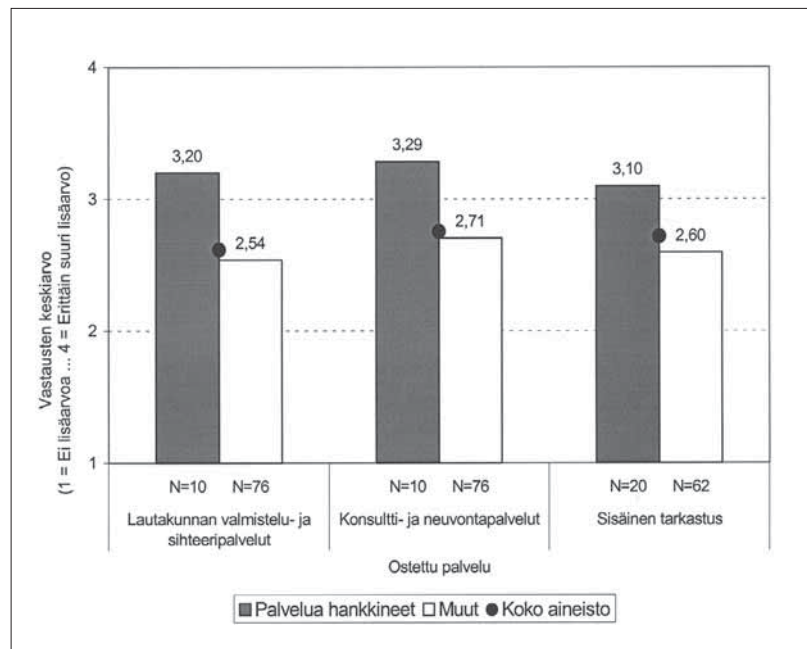
*Kuva 5/2
Arviot ostettujen JHTT-yhteisöpalvelujen lisäarvosta kunnalle
vastaajaryhmittäin*

Konsultti- ja neuvontapalveluista viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden käsitykset olivat myös melko lähellä toisiaan samoin kuin lakisääteisestä JHTT-tarkastuksesta. Viranhaltijoiden vastausten keskiarvo oli 3,25 ja luottamushenkilöiden 3,33.

Sisäisen tarkastuksen lisäarvon arvioivat luottamushenkilöt suuremmaksi kuin viranhaltijat. Luottamushenkilöiden vastausten keskiarvo oli 3,25 ja viranhaltijoiden 2,88, joka on koko kysymyksen alhaisin.

Erot palvelua hankkineiden ja muiden vastaajien näkemyksissä

Kuten aiemmin on jo todettu sekä hankittujen palvelujen lisäarvoa että tyytyväisyyttä koskevaan kysymykseen vastasivat myös niiden kuntien edustajat, joihin ei näitä palveluja oltu lainkaan hankittu. Edellä olleessa analyysissä olivat mukana vain



*Kuva 5/3
Liitännäispalvelujen tuoma lisäarvo kunnan toiminnalle palvelua hankkineiden ja muiden vastaajien mielestä*

sellaisista kunnista tulleet vastaukset, joihin näitä liitännäispalveluja, valmistelu- ja sihteeripalveluja, konsultti- ja neuvontapalveluja sekä sisäisen tarkastuksen palveluja, oli hankittu. Tässä luodaan lyhyt katsaus siihen, miten todellinen kokemukseen pohjautuva ja toisaalta kuviteltu käsitys palvelujen tuomasta lisäarvosta eroavat toisistaan.

Kaikki vastaukset mukaan lukien keskiarvot hankittujen liitännäispalvelujen lisäarvoa koskevassa kysymyksessä ovat valmistelu- ja sihteeripalveluissa 2,62, konsultti- ja neuvontapalveluissa 2,76 ja sisäisen tarkastuksen palveluissa 2,72.

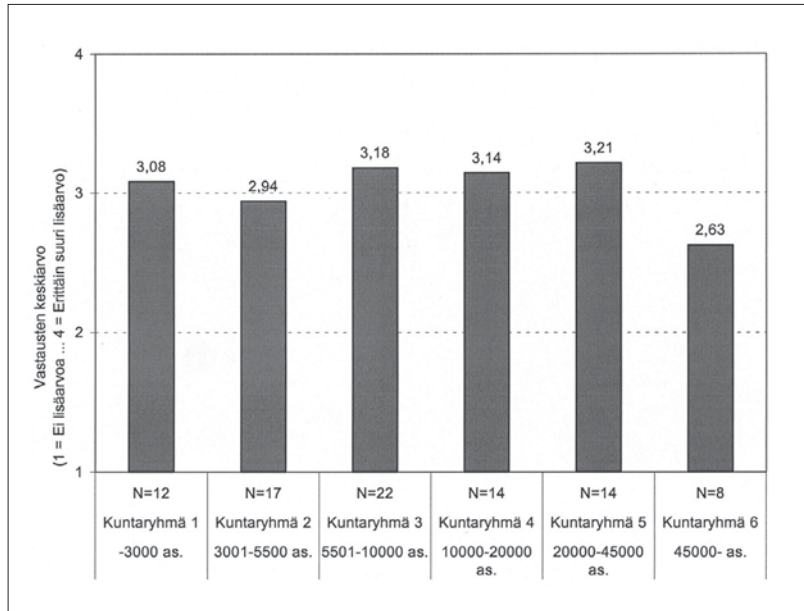
Palvelua hankkineiden ja niiden kuntien edustajien, joihin näitä liitännäispalveluja ei oltu hankittu, näkemykset palvelujen tuomasta lisäarvosta eroavat hyvin paljon toisistaan. Palvelua hankkineet katsovat palveluista saatavan lisäarvon oleellisesti suuremmaksi kuin niiden kuntien edustajat, joihin palveluja ei ole hankittu. Kaikkien kolmen palvelun osalta keskiarvojen erot olivat yli 0,5 käytetyllä asteikolla. Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluissa ero oli 0,66 niin, että palveluja hankkineiden vastausten keskiarvo oli 3,2 ja muiden 2,54. Konsultti- ja neuvontapalveluissa ero oli 0,59 ja sisäisen tarkastuksen palveluissa 0,5.

Miksi ne, jotka eivät ole palveluja hankkineet arvioivat lisäarvon oleellisesti pienemmäksi? Syynä saattaa olla se, että arvio koskee itse asiassa palvelujen vähyyttä eikä niiden lisäarvoa. Tarkastaja joutuu joka tapauksessa suorittamaan jonkin verran konsultointia, tekemään valmistelutyötä ja myös arvioimaan sisäisen tarkastuksen toimintaa. Joidenkin vastaajien arvio on ehkä kohdistunut näihin JHTT-tarkastukseen sisältyviin lisäelementteihin eikä varsinaisiin erillisellä sopimuksella hankittuihin liitännäispalveluihin.

Lisäarvo kuntaryhmittäin

Lakisääteisen JHTT-tarkastuksen kunnalle tuoman lisäarvon arvioivat viiteen pienimpään kuntaryhmään kuuluvat vastaajat hyvin samansuuntaisesti. Vastausten keskiarvot vaihtelivat välillä 2,94–3,21. Pienin keskiarvo oli kuntaryhmään 2 (3001–5500 asukasta) kuuluvissa kunnissa. Suurin keskiarvo oli 20001–45000 asukkaan kunnissa. Näissä kaikissa viidessä kuntaryhmässä vastaajat arvioivat lakisääteisestä JHTT-tarkastuksesta tulevan lisäarvon melko suureksi.

Poikkeuksen muodostavat yli 45000 asukkaan kunnat, joissa vastausten keskiarvo oli 2,63. Näissä suurissa kunnissa siis katsotaan, että lakisääteinen JHTT-tarkastus tuo kunnan toiminnalle vain jonkin verran lisäarvoa. Tulosten syvempään tulkintaan ei

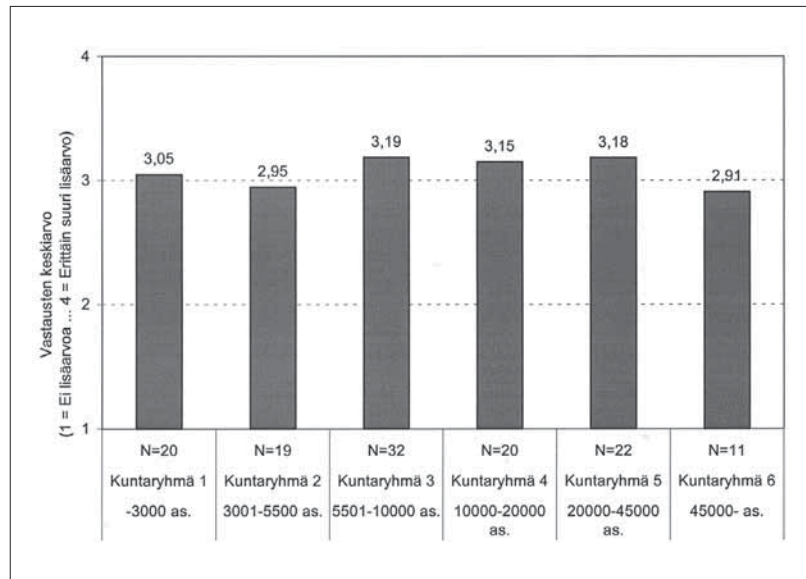


Kuva 5/4
JHTT-tarkastuksen tuoma lisäarvo kunnan toiminnalle
kuntakokoluokittain

tämä kysely anna mahdollisuuksia. Voidaan kuitenkin olettaa, että suurissa kunnissa on sekä resursseja että taloushallinnon tietämystä niin paljon, että ostetut lakisääteiset JHTT-tarkastuspalvelut eivät vastaajien mielestä enää tuo niin merkittävästi lisäarvoa.

Muiden palvelujen kuntaryhmittäisiä eroja ei ole järkevää tarkastella aineiston pienuuden vuoksi. Tilanne on vastaava myös seuraavassa kysymyksessä, jossa selvitetään vastaajien tyytyväisyyttä ostettuihin palveluihin. Siinäkin vastausten määrä liitännäis-palveluiden kohdalla on niin pieni, ettei kuntaryhmittäinen tarkastelu tule kysymykseen.

Ostetuista JHTT-yhteisöpalveluista näyttää kokonaisuutena olevan eniten lisäarvoa keskikokoisille kunnille. Kuntaryhmien 3–5 vastausten keskiarvot vaihtelivat välillä 3,15–3,2 lisäarvon ollessa suurin kuntaryhmissä 5. Seuraavaksi eniten lisäarvoa palveluista kokonaisuutena saivat pienet kunnat. Alle 3000 asukkaan kunnissa vas-tausten keskiarvo oli 3,05 ja 3001–5500 asukkaan kunnissa 2,95. Vähiten lisäarvoa JHTT-yhteisöpalveluista katsoivat saavansa yli 45000 asukkaan kunnat.

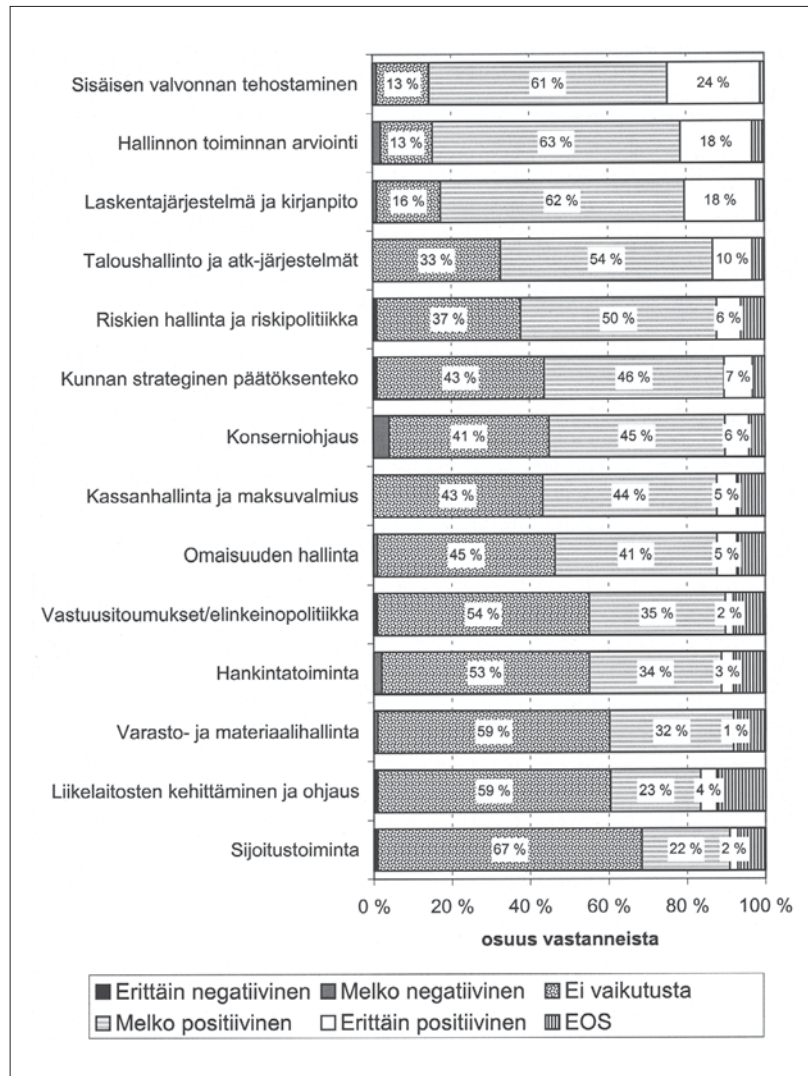


Kuva 5/5
JHTT-yhteisöpalvelujen tuoma lisäarvo kunnan toiminnalle
kokonaisuutena kuntakokoluokittain

5.2 JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutus kunnan toimintoihin ja kehittämiseen

Kyselyssä tiedusteltiin vastaajien mielipiteitä tilintarkastusyhteisöltä ostettujen JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutuksista kunnan toimintoihin ja niiden kehittämiseen. Vastaukset ovat kannanottoja siihen, missä toiminnoissa lisäarvo tulee esiin. Vastaajaa pyydettiin arvioimaan palvelujen merkittävyyttä ko. toiminnon kehittämisen kannalta asteikolla:

- 1 (erittäin negatiivinen)
- 2 (melko negatiivinen)
- 3 (ei vaikutusta)
- 4 (melko positiivinen)
- 5 (erittäin positiivinen).



Kuva 5/6
JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutus kunnan toimintoihin

Tehtäviä ja toimintoja, joista arviota pyydettiin oli kaikkiaan 14. Nämä olivat:

- Laskentajärjestelmä ja kirjanpito
- Taloushallinto ja ATK-järjestelmät
- Kunnan strateginen päätöksenteko
- Konserniohjaus
- Riskien hallinta ja riskipolitiikka
- Sisäisen valvonnan tehostaminen
- Omaisuuden hallinta
- Varasto- ja materiaalihallinta
- Hankintatoiminta
- Liikelaitosten kehittäminen ja ohjaus
- Vastuusitoumukset/elinkeinopolitiikka
- Sijoitustoiminta
- Kassanhallinta ja maksuvalmius
- Hallinnon toiminnan arviointi

Tarkastusyhteisöltä ostetuilla palveluilla on vastaajien mielestä kaikkein suurin positiivinen vaikutus kunnan sisäisen valvonnan kehittämiseen. Vastaajista 85 % katsoi vaikutuksen olleen joko melko tai erittäin positiivinen. Erittäin positiiviseksi vaikutuksen katsoi peräti 24 % vastaajista. Vain 13 %:n mielestä JHTT-yhteisöpalveluilla ei ole ollut vaikutusta sisäiseen valvontaan. Seuraavaksi eniten katsottiin yhteisöiltä ostetuilla palveluilla olleen myönteistä vaikutusta hallinnon toiminnan arviointiin. Vastauksista 81 % sijoittui luokkiin melko tai erittäin positiivinen. Kolmas tehtäväalue, johon palvelujen katsottiin vaikuttaneen huomattavasti, oli kunnan laskentajärjestelmä ja kirjanpito, johon 80 % vastaajista katsoi vaikutuksen olleen joko melko tai erittäin positiivisen.

Vähiten positiivista vaikutusta palveluilla oli vastaajien näkemyksen mukaan kunnan sijoitustoimintaan sekä liikelaitosten kehittämiseen ja ohjaukseen. Sijoitustoiminnan kohdalla 67 % vastaajista katsoi, ettei JHTT-yhteisöpalveluilla ollut siihen vaikutusta. Melko positiiviseksi palvelujen vaikutuksen arvioi 22 % ja erittäin positiiviseksi vain 2 % vastaajista. Liikelaitosten kehittämiseen ja ohjaukseen JHTT-yhteisöpalvelujen arvioi vaikuttaneen joko melko tai erittäin positiivisesti yhteensä 27 % vastaajista ja 59 % katsoi, ettei palveluilla ollut vaikutusta. Yli puolet vastaajista oli sitä mieltä, että myös varasto- ja materiaalihallinta, hankintatoiminta sekä elinkeino-

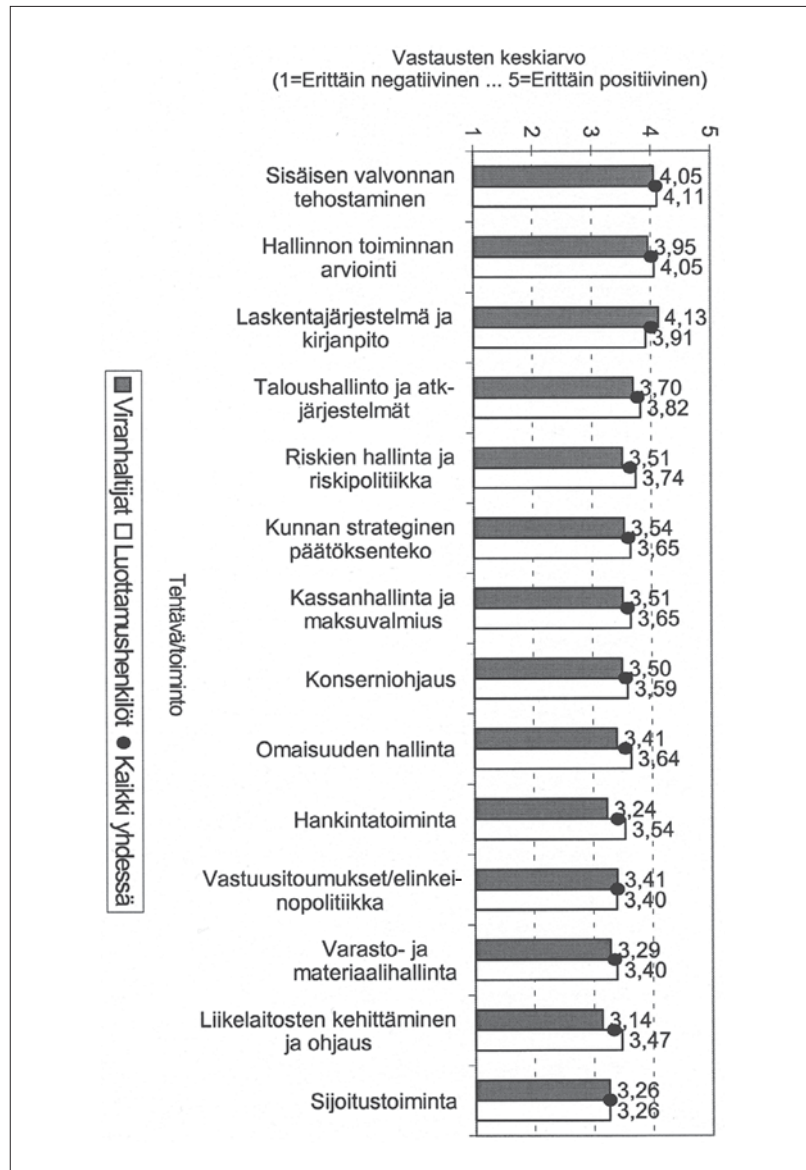
politiikka olivat sellaisia tehtäviä/toimintoja, joihin tarkastustoiminnalla ei ollut vaikutusta.

Erot viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden näkemyksissä

Viranhaltijat ja luottamushenkilöt olivat yllättävän yksimielisiä JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutuksista, eivätkä arviot poikenneet kovin merkittävästi minkään toiminnon kohdalla. Luottamushenkilöiden vastausten keskiarvo oli kaikkien kysymyksessä mainittujen tehtävien osalta 3,7, kun vastaava arvo viranhaltijoiden vastauksissa oli 3,6. Huomionarvoista on se, että luottamushenkilöt arvioivat vaikutukset kautta linjan hieman positiivisemmiksi kuin viranhaltijat. Vain kahteen toimintoon viranhaltijat arvioivat tarkastuksen vaikuttavan positiivisemmin kuin luottamushenkilöt. Viranhaltijat ryhmänä olivat jonkin verran yksimielisempiä tarkastuksen vaikutuksista kuin luottamushenkilöt. Keskihajontojen keskiarvo oli viranhaltijoiden vastauksissa 0,55 ja luottamushenkilöiden vastauksissa jonkin verran suurempi, 0,66.

Kuten edellä on todettu, JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutukset arvioitiin kaikkein pienimmäksi kunnan sijoitustoiminnalle. Tässä olivat sekä viranhaltijoiden että tarkastuslautakuntien puheenjohtajien arviot varsin yhteneväiset. Kummankin ryhmän vastausten keskiarvo oli 3,26. Myös arvioitaessa tarkastuksen vaikutuksia kunnan elinkeinopolitiikkaan olivat viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden näkemykset lähes yhteneväiset, keskiarvot olivat 3,41 ja 3,40. Suurin ero oli liikelaitosten kehittämistä ja ohjausta koskevan kysymyksen vastauksissa. Viranhaltijoiden vastausten keskiarvo oli 3,14 ja luottamushenkilöiden 3,47 eli lautakuntien puheenjohtajat arvioivat tarkastustoiminnan tuomat vaikutukset suuremmiksi kuin viranhaltijat. Toisaalta on kuitenkin todettava, että luottamushenkilöiden vastauksissa oli huomattavasti suurempi hajonta; vastauksia oli sekä luokassa ”erittäin negatiivinen” että luokassa ”erittäin positiivinen”. Viranhaltijoiden vastaukset sen sijaan keskittyivät kokonaan luokkiin ”ei vaikutusta” tai ”melko positiivinen vaikutus”. Myös hankintatoiminnan kohdalla viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden vastausten keskiarvoissa oli keskimäärin 0,3:n yksikön suuruinen ero. Jälleen luottamushenkilöt arvioivat tarkastuksen positiiviset vaikutukset suuremmiksi kuin viranhaltijat.

Yleisenä huomiona voidaan todeta, että vastaajat eivät yleensä arvioineet JHTT-yhteisöpalvelujen vaikuttavan kovin negatiivisesti mihinkään toimintoon tai niiden kehittämiseen. Viranhaltijoilta tuli muutama vastaus kohtaan ”melko negatiivinen” konserniohjauksen, omaisuuden hallinnan, varasto- ja materiaalihallinnan sekä



Kuva 5/7
JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutus kunnan toimintoihin vastaajaryhmittäin

hankintatoiminnan kohdalla. Tarkastuksen vaikutuksen konserniohjaukseen arvioi melko negatiiviseksi kolme viranhaltijaa ja muiden edellä mainittujen toimintojen kohdalle tuli yksi ”melko negatiivinen” arvio. Nämä kolme kielteistä arviota koskivat yhden kunnan tarkastustoimintaa. Viranhaltijat eivät arvioineet tarkastustoiminnan vaikuttavan erittäin negatiivisesti mihinkään toimintoon.

Luottamushenkilöt olivat muutamassa kohdin arvioineet tarkastustoiminnalla olevan joko melko negatiivinen tai erittäin negatiivinen vaikutus kunnan tehtäviin ja toimintoihin ja niiden kehittämiseen. Näihin kahteen luokkaan sijoittui kaikkiaan kuitenkin vain yhdeksän vastausta, joista seitsemän koski saman kunnan eri tehtäviä.

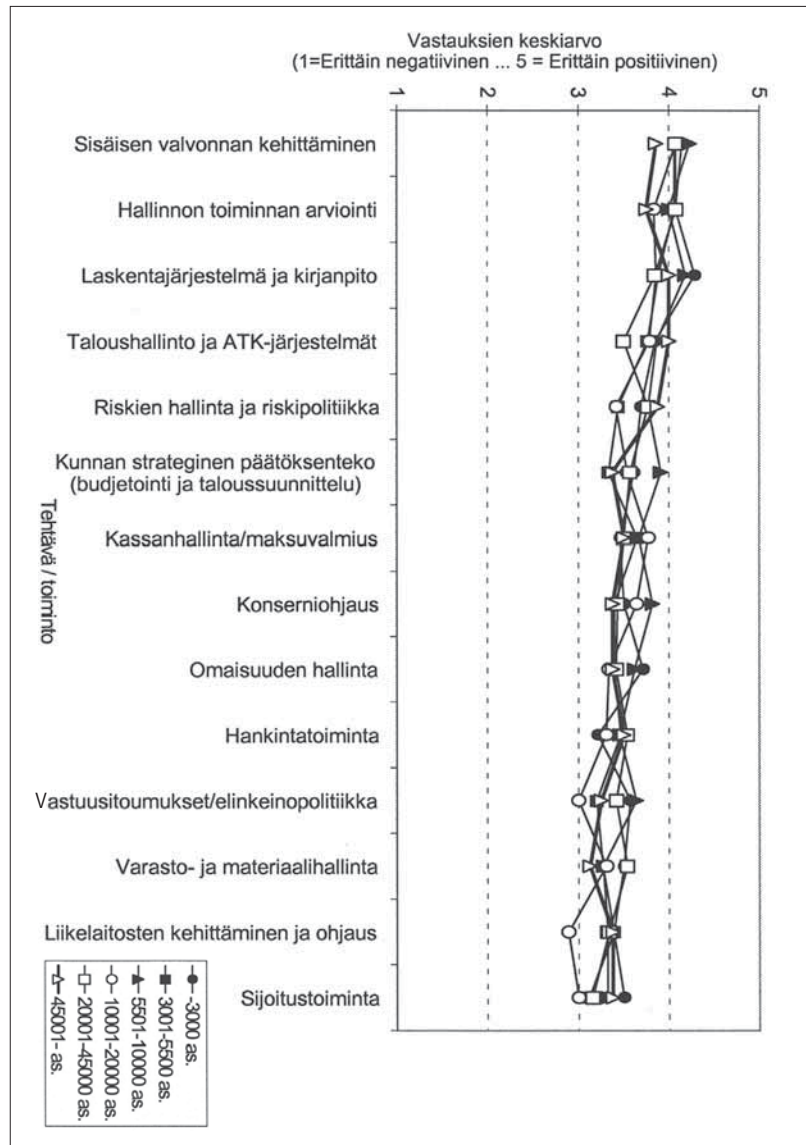
Vaikutukset kuntaryhmittäin

Ostettujen palvelujen arvioitiin vaikuttavan kaikkein myönteisimmin kunnan sisäisen valvonnan kehittämiseen. Koko aineiston keskiarvo oli 4,1. Eri kuntakokoluokissa oltiin verrattain yksimielisiä JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutuksesta tähän toimintoon. Vastausten keskiarvot vaihtelivat välillä 3,9–4,2. Ainoa alle neljän jäänyt keskiarvo oli suurissa yli 45000 kunnissa. Suurin keskiarvo 4,2 oli 5500–10000 asukkaan kunnissa.

Vastaajat katsoivat tarkastuksen vaikuttavan melko myönteisesti myös hallinnon toiminnan arviointiin. Vastausten keskiarvo oli 4, eikä kuntaryhmien vastauksissa ollut suuria eroja. Keskiarvot vaihtelivat välillä 3,8 (yli 45000 asukkaan kunnat)–4,1 (20000–45000 asukkaan kunnat). Tässäkin alhaisin keskiarvo oli yli 45000 asukkaan kunnissa, kuten oli myös sisäisen valvonnan kohdalla.

Kolmanneksi merkittävimmän positiivisen vaikutuksen JHTT-yhteisöpalvelujen arvioitiin tuovan kunnan laskentajärjestelmään ja kirjanpitoon. Kaikkien vastausten keskiarvo oli tasan 4. Suurimmiksi tarkastuksen laskentatoimeen ja kirjanpitoon tuomat positiiviset vaikutukset arvioitiin pienissä kunnissa. Vastausten keskiarvo oli alle 3000 asukkaan kunnissa 4,3. Pienimmäksi vaikutus arvioitiin 10000–45000 asukkaan kunnissa, joiden vastausten keskiarvot olivat 3,86 (10001–20000 asukasta) ja 3,85 (20001–45000 asukasta).

Sijoitustoiminnassa, johon tarkastuksen katsottiin vaikuttavan kaikkein vähinten, vastausten erot olivat suurempia kuin edellä käsitellyissä toiminnoissa. Kuntaryhmän 4 (10001–20000 asukasta) vastausten keskiarvo oli 3, mikä tarkoittaa sitä, että tarkastuksella ei keskimäärin katsottu olleet lainkaan vaikutusta sijoitustoimintaan ja sen kehittämiseen. Korkein keskiarvo oli pienimmissä alle 3000 asukkaan kunnissa. Tämä on siinä mielessä hieman yllättävää, että tämän kokoisten kuntien sijoitustoiminta



Kuva 5/8
JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutus kunnan toimintoihin kuntakokoluokittain

on yleensä melko vaatimatonta. Toisaalta näistä kunnista ei myöskään löydy yleensä sijoitustoiminnan asiantuntemusta, mikä saattaa vaikuttaa toiseen suuntaan ja selittää osaltaan vastausten korkeaa keskiarvoa muihin kuntaryhmiin verrattuna. Toiseksi korkein keskiarvo oli yli 45000 asukkaan kunnissa. Tämän kokoluokan kunnissa sijoitustoiminta on yleensä kunnan koon ja melko hyvän taloudellisen tilanteen johdosta melko mittavaa ja ilmeisesti ulkopuolinen neuvonta katsotaan hyödylliseksi, vaikka näistä kunnista löytyy yleensä myös omaa sijoitusalan asiantuntemusta.

Suurimmat erot kuntaryhmien vastauksissa tulivat vastuusitoumuksia/elinkeinopolitiikkaa, kunnan strategista päätöksentekoa sekä liikelaitosten kehittämistä ja ohjausta koskevien kysymysten vastauksissa. Vastuusitoumusten ja elinkeinopolitiikan kohdalla kuntaryhmän 3 vastausten keskiarvo oli 3,64 ja kuntaryhmän 4 vastausten 3. Yllättävää on se, että näiden kahden asukasmäärältään ja kooltaan lähellä toisiaan olevan kuntaryhmän vastaukset erosivat näin paljon toisistaan. Sijoitustoiminnassa ero pienimmän ja suurimman keskiarvon välillä oli 0,5. Tässäkin kuntaryhmän 4 keskiarvo oli pienin 3 ja suurin keskiarvo oli kuntaryhmän 1 vastauksissa, 3,5.

Liikelaitosten ohjausta ja kehittämistä koskevien kysymysten vastausten keskiarvot olivat verraten lähellä toisiaan yhtä poikkeusta lukuun ottamatta. Kuntaryhmien 1, 2 ja 6 vastausten keskiarvo oli sama 3,38, kuntaryhmän 3 keskiarvo 3,32 ja kuntaryhmän 5 3,33. Kuntaryhmän 4 vastausten keskiarvo sen sijaan oli 2,89. Tämä on ainoa toiminto, jonka vastausten keskiarvo jäi alle 3:n. Koska asteikko ulottuu 1:stä (erittäin negatiivinen) 5:een (erittäin positiivinen), tarkoittaa tulos sitä, että tarkastuksella olisi vastaajien mielestä keskimäärin hienoinen negatiivinen vaikutus liikelaitosten kehittämiseen ja ohjaukseen. Tämä tulos koskee siis 10000–20000 asukkaan kuntia.

Tämän muista poikkeavan tuloksen syytä ei tässä tutkimuksessa kerätyn aineiston perusteella ole mahdollista tarkemmin selvittää. Tämän kokoiset kunnat ovat kuitenkin juuri sellaisia, joissa alkaa olla liikelaitoksia. Pienemmissä alle 10000 asukkaan kunnissa ne ovat, ainakin erilliskatteisina, jo harvinaisempia. Johtuisivatko kielteiset arviot siitä, että tarkastajat eivät vastaajien mielestä ota tarpeeksi voimakasta roolia kunnan organisaation kehittämisessä? Jotkin avokysymysten vastaukset viittaisivat tähän suuntaan. Kysymyksessä saattaa olla edellä teoriaosassa mainittu tyytyväisyyteen liittyvä odotuskuilu; vastaajien odotukset saattavat olla epärealistisia. Kehittämistehtävät kuuluvat enemmänkin konsulttipalvelujen kuin lakisääteisen JHTT-tarkastuksen piiriin. Tämän kuntaryhmän vastausten alhainen keskiarvo verrattuna suurempiin yli 20000 asukkaan kuntiin selittyisi taas sillä, että suurissa kunnissa on riittävästi voimavaroja

ja erikoisosaamista, joiden avulla organisaatiota ja liikelaitoksia voidaan kehittää ja ohjata ilman ulkopuolista konsultointia ja neuvontaa.

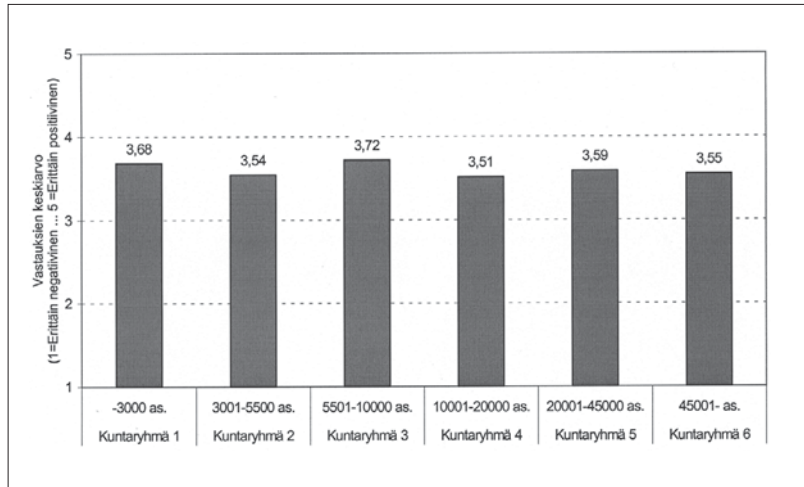
Mihin toimintaan ostetut palvelut sitten vaikuttavat eniten eri kuntaryhmissä? On selvää, että sisäinen valvonta sekä laskentajärjestelmän kehittäminen ja kirjanpito ovat kärkipäässä kaikissa kuntaryhmissä, mutta eroja silti löytyy jonkin verran. Pienimmissä alle 3000 asukkaan kunnissa tarkastuksen katsottiin vaikuttavan eniten laskentajärjestelmään ja kirjanpitoon. Vastausten keskiarvo oli 4,3. Toiseksi eniten ostetut JHTT-yhteisöpalvelut palvelut vaikuttivat sisäisen valvonnan kehittämiseen (ka. 4,14) ja kolmanneksi eniten hallinnon toiminnan arviointiin (ka. 4,07).

Kuntaryhmissä 2, 3, 4 ja 5 tarkastuksen myönteiset vaikutukset kohdistuivat voimakkaimmin samoihin toimintoihin kuin pienimmässäkin kuntaryhmässä. Keskiarvot olivat hieman alemmat ja toimintojen järjestys vaihteli, mutta ne kolme toimintoa, joihin tarkastus eniten vaikuttaa, olivat samat: laskentajärjestelmä ja kirjanpito, sisäisen valvonnan kehittäminen sekä hallinnon toiminnan arviointi.

Suurimmissa yli 45000 asukkaan kunnissa taloushallinto- ja ATK-järjestelmät oli toiminto, johon palveluilla oli positiivisempi vaikutus kuin muissa kuntaryhmissä. Tämä toiminto nousi kärkisijalle laskentajärjestelmän ja kirjanpidon rinnalle. Toiselle sijalle suurimmissa kunnissa nousi riskien hallinta ja riskipolitiikka. Kaksi muuta pienemmissä kuntaryhmissä mainittua toimintoa, sisäisen valvonnan kehittäminen ja hallinnon toiminnan arviointi, olivat sijoilla 3 ja 4.

Yhdenkään toiminnon kohdalla ei ollut havaittavissa selkeää yhteyttä kuntakoon ja tarkastuksen vaikutusten välillä. Useimmiten vastausten kuntaryhmittäiset keskiarvot olivat suhteellisen lähellä toisiaan tai vaihtelivat satunnaisesti kuntakoon muuttuessa. Vastaajat arvioivat ostettujen palvelujen vaikuttavan lievän positiivisesti kaikkiin kunnan tehtäviin kolmea poikkeusta lukuun ottamatta. Kuten jo edellä on todettu, kuntaryhmässä 4 vastaajat katsoivat, että ostetuilla palveluilla on lievä negatiivinen vaikutus liikelaitosten kehittämiseen ja ohjaukseen. Samoin kuntaryhmän 4 vastaajien mielestä tarkastuksella ei ollut enempää negatiivista kuin positiivistakaan vaikutusta kunnan vastuusitoumuksiin/elinkeinopolitiikkaa eikä sijoitustoimintaan. Molempien tehtävien osalta vastausten keskiarvo oli tasan kolme. Kaikkien muiden vastausten keskiarvo oli jokaisessa kuntaryhmässä yli 3.

Tarkasteltaessa kaikkien tehtävien yhteenlaskettua keskiarvoa kuntaryhmittäin havaitaan tarkastuksen vaikutukset keskimäärin hyvin samanarvoisiksi. Vastausten keskiarvot vaihtelevat välillä 3,51–3,72, mikä merkitsee sitä, että ostetuilla JHTT-yhteisöpalveluilla on kaikissa kuntaryhmissä lievä positiivinen vaikutus kunnan



*Kuva 5/9
JHTT-yhteisöpalvelujen kokonaisvaikutukset kunnan toimintoihin
kuntakokoluokittain*

toimintoihin ja kehittämiseen. Kokonaisuutena korkein keskiarvo on kuntaryhmässä 3 eli 5501–10000 asukkaan kunnissa eli nämä kunnat saavat hankituista palveluista eniten lisäarvoa omaan toimintaansa.

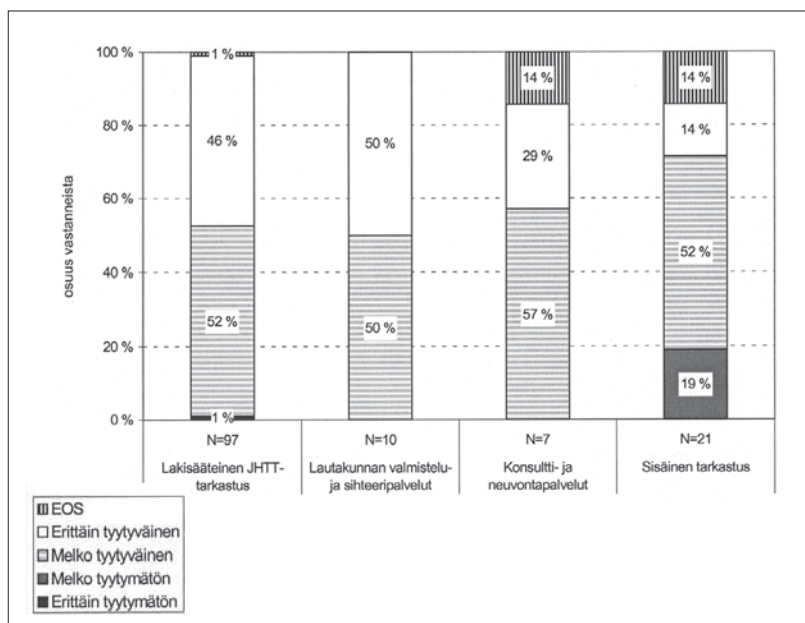
Alhaisin keskiarvo on 10001–20000 asukkaan kunnissa eli kuntaryhmässä 4. Tämä johtuu siitä, että näissä ei katsottu tarkastuksen vaikuttavan lainkaan vastuusiin/elinkeinopolitiikkaan eikä sijoitustoimintaan. Liikelaistosten kehittämiseen ja ohjaukseen tarkastuksen arvioitiin vaikuttavan lievän negatiivisesti. Muutoin tämän kuntaryhmän vastauksista lasketut toimintokohtaiset keskiarvot olivat yleensä melko lähellä muiden kuntaryhmien tuloksia.

5.3 Tyytyväisyys ostettuihin JHTT-yhteisöpalveluihin

Kyselyssä tiedusteltiin vastaajien tyytyväisyyttä ostettuihin JHTT-yhteisöpalveluihin. Lisäksi vastaajalla oli mahdollisuus esittää lyhyt kommentti tyytymättömyyden syistä. Tyytyväisyydellä tarkoitetaan asiakkaan subjektiivista kokemusta siitä, kuinka hyvin tilintarkastus on täyttänyt siihen kohdistuneet odotukset.

Lakisääteiseen JHTT-tarkastukseen ilmoitti 46 % vastaajista olevansa erittäin tyytyväisiä ja 52 % melko tyytyväisiä. Mainittuihin kahteen luokkaan sijoittuneiden vastausten osuus oli yhteensä 98 %, mitä voidaan pitää erittäin korkeana arvona. Luokkaan “melko tyytymätön” ei tullut yhtään vastausta ja erittäin tyytymätön oli vain 1 vastaaja.

Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluihin oli erittäin tyytyväisiä 50 % vastaajista ja melko tyytyväisiä loput 50 %. On kuitenkin huomattava, että näihin vastauksiin saattaa sisältyä arvioita kahdenlaisista valmistelutehtävistä. Tilintarkastajahan valmistelee omaa tarkastustaan koskevat asiat tarkastuslautakunnalle, jolloin ainakin luottamushenkilöiden vastauksiin sisältyy aina arvio näistä palveluista. Lisäksi kunta on saattanut ostaa tilintarkastajalta esim. lautakunnan arviointitehtävään kuuluvia valmistelupalveluja, jolloin vastaukseen sisältyy arvio myös näistä lakisääteiseen JHTT-tarkastukseen liittymättömistä palveluista. Muutamassa kunnassa tilintarkastaja on toiminut myös tarkastuslautakunnan esittelijänä.



Kuva 5/10
Tyytyväisyys JHTT-yhteisöpalveluihin

Konsultti- ja neuvontapalvelut olivat sellaisia, joita monissa kunnissa etenkin luottamushenkilöt tuntuivat kaipaavan. Useat vastaajat olivat sitä mieltä, että tilintarkastajan pitäisi osallistua huomattavasti enemmän tavoiteasetannan kehittämiseen, tavoitteiden toteutumisen arviointiin ja kunnan päätöksenteon kehittämiseen ja jopa kunnan strategiseen suunnitteluun. Tarkastusyhteisöltä ostettuihin konsultti- ja neuvontapalveluihin oltiin yleensä tyytyväisiä. Ongelmana näytti olevan pääasiassa määrä, ei laatu. Vastaajista 57 % ilmoitti olevansa konsultti- ja neuvontapalveluihin melko tyytyväisiä ja 29 % oli erittäin tyytyväisiä. Tyytymättömiä ei vastaajien joukosta löytynyt lainkaan, kuten ei edellä käsiteltyjen valmistelu- ja sihteeripalvelujenkaan kohdalla.

Tarkastusyhteisöltä ostettuihin sisäisen tarkastuksen palveluihin oli erittäin tyytyväisiä 14 % ja melko tyytyväisiä 52 % eli yhteensä noin kaksi kolmasosaa vastaajista. Melko tyytymättömiä ilmoitti olevansa 19 % vastaajista. Erittäin tyytymättömiä ei ollut yhtäkään.

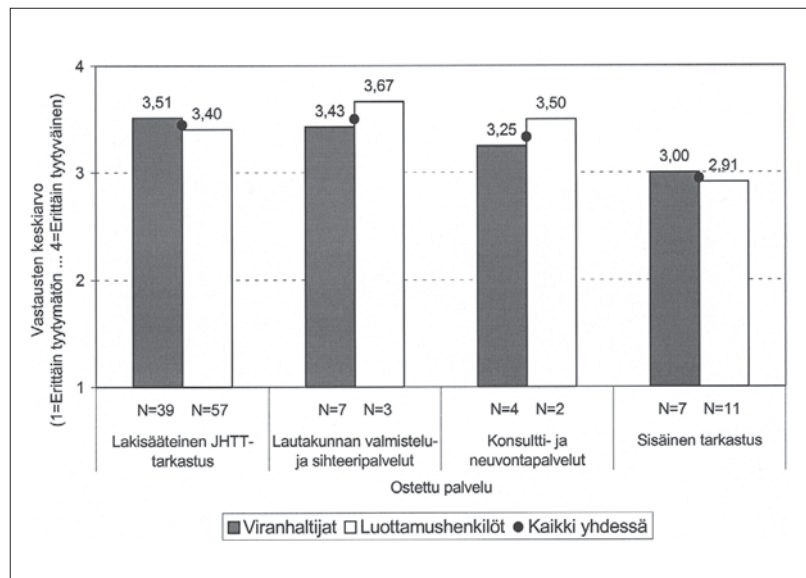
Yhteenvedona tyytyväisyyskysymyksen vastauksista voi todeta, että tarkastusyhteisöltä ostettuihin palveluihin oltiin tyytyväisiä ja ne ilmeisesti täyttivät pääosin sekä luottamushenkilöiden että viranhaltijoiden odotukset. Kaikkein tyytyväisimpiä oltiin lautakunnan sihteerin- ja valmistelupalveluihin, joissa vastausten keskiarvoksi tuli 3,5. Lakisääteisen JHTT-tarkastuksen keskiarvoksi saatiin 3,45 ja konsultti- ja neuvontapalvelujen 3,33. Hieman vähemmän tyytyväisiä vastaajat olivat sisäisen tarkastuksen palveluihin, joiden keskiarvoksi tuli 2,94. Sisäinen tarkastus osoittautuikin kyselyn perusteella erääksi kuntien keskeisimmistä kehittämistarvealueista. Myös konsultti- ja neuvontapalveluissa näyttäisi kyselyn perusteella olevan jonkin verran parantamisen aihetta. Tämä ei kuitenkaan koske palvelun laatua vaan määrää, eikä ongelma johdu niinkään itse palvelusta vaan siitä, että kunta ei ole ostanut sitä riittävästi. Tältä osin asia on kuitenkin kunnan itsensä korjattavissa.

Erot viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden näkemyksissä

Verrattaessa viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden vastauksia havaitaan keskiarvojen olevan kaikilla neljällä osa-alueella lähes samoja. Muihin kolmeen edellä käsiteltyyn mielipidekysymykseen verrattuna vastaajaryhmien mielipiteet ovat tässä asiassa olleet hyvin lähellä toisiaan. Myöskään vastaajaryhmien sisällä mielipiteet eivät ole jakautuneet läheskään niin voimakkaasti kuin muiden kysymysten kohdalla.

Lakisääteiseen JHTT-tarkastukseen ovat viranhaltijat olleet hieman tyytyväisempiä kuin luottamushenkilöt. Viranhaltijoiden vastausten keskiarvo oli 3,5 ja luottamus-

henkilöiden 3,4. Viranhaltijoista puolet (51 %) oli erittäin tyytyväisiä ja 49 % melko tyytyväisiä, kun luottamushenkilöillä vastaavat osuudet ovat 43 % ja 53 %. Merkillepantavaa on, että viranhaltijoista kukaan ei ollut tyytymätön JHTT-tarkastukseen. Luottamushenkilöistä yksi ilmoitti olevansa erittäin tyytymätön JHTT-tarkastukseen.



Kuva 5/11
Tyytyväisyys JHTT-yhteisöpalveluihin vastaajaryhmittäin

Tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluihin vastaajat olivat kokonaisuutena tyytyväisempiä kuin lakisääteiseen JHTT-tarkastukseen. Viranhaltijoiden tyytyväisyys oli hieman alempi mutta luottamushenkilöiden vastaavasti korkeampi kuin lakisääteisen tarkastuksen kohdalla. Viranhaltijoiden vastausten keskiarvo oli 3,4 luottamushenkilöiden vastausten keskiarvon ollessa jonkin verran korkeampi 3,7. Viranhaltijoista erittäin tyytyväisiä oli hieman alle puolet. Luottamushenkilöistä erittäin tyytyväisiä oli kaksi kolmasosaa ja loput ilmoittivat olevansa melko tyytyväisiä. Luokkiin “melko tyytymätön” ja “erittäin tyytymätön” ei tullut yhtään vastausta.

Konsultti- ja neuvontapalveluja koskevan kysymyksen vastausten keskiarvo oli viranhaltijoilla 3,25 ja luottamushenkilöillä 3,5. Viranhaltijoista erittäin tyytyväisiä näihin palveluihin oli neljäsosa ja luottamushenkilöistä kolmasosa vastaajista. Melko tyytyväisiä ilmoitti olevansa kolme neljäsosaa viranhaltijoista ja kolmannes luottamushenkilöistä. Tyytymättömiä ei ollut kummassakaan vastaajaryhmässä. Kolmannes luottamushenkilöistä ei osannut sanoa arviotaan tyytyväisyydestä.

Vähiten tyytyväisiä molemmat vastaajaryhmät olivat sisäisen tarkastuksen palveluihin, vaikka tuloksia ei voi tältäkin osin pitää kovin huonoina. Viranhaltijoiden vastausten keskiarvo oli 3 ja luottamushenkilöiden 2,91. Viranhaltijoista enää 11 % oli erittäin tyytyväisiä näihin palveluihin, kun luottamushenkilöistä erittäin tyytyväisiä oli vielä 17 %. Melko tyytyväisiä oli viranhaltijoista 56 % ja luottamushenkilöistä 50 %. Melko tyytymättömiä ilmoitti viranhaltijoista olevansa 11 % ja luottamushenkilöistä 25 %. Luokkaan ”erittäin tyytymätön” ei tullut yhtään vastausta.

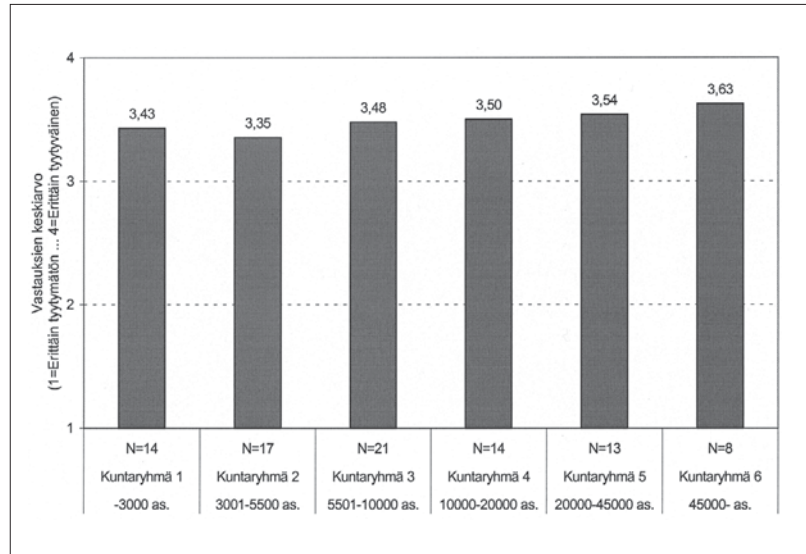
Yhteenvetona voidaan todeta, että suurempia ongelmia ei ostetuissa JHTT-yhteisöpalveluissa näyttäisi olevan. Vastaajat olivat kaikkiin palveluihin suhteellisen tyytyväisiä ja etenkin lakisääteisten JHTT-tarkastuspalvelujen osalta tulokset olivat hyviä. Suurta korjaamisen tarvetta ei näyttäisi olevan. Muihin palveluihin sen sijaan kohdistui jonkin verran kritiikkiä. Tyytymättömyys koski kuitenkin lähinnä palveluiden määrää, ei sisältöä tai laatua. Etenkin konsultti- ja neuvontapalveluita kuntien pitäisi näiden vastausten perusteella arvioiduna hankkia nykyistä enemmän. Sekä viranhaltijat omalla tahollaan että tarkastuslautakuntien luottamushenkilöt omallaan kaipaisivat nykyistä enemmän neuvontaa ja konsultointia tehtäviensä hoitamisessa.

Tyytyväisyys JHTT-yhteisöpalveluihin kuntaryhmittäin

Lakisääteiseen JHTT-tarkastukseen ollaan kaikissa kuntakokoluokissa keskimäärin tyytyväisiä. Vastausten keskiarvot vaihtelevat välillä 3,35–3,63. Käytetyllä asteikolla 3 vastaa melko tyytyväistä ja 4 erittäin tyytyväistä¹³.

Kaikkein tyytyväisimpiä JHTT-tarkastukseen ollaan suurissa yli 10000 asukkaan kunnissa (kuntaryhmät 3, 4 ja 5). Vastausten keskiarvo oli yli 45000 asukkaan

¹³ Kyselylomakkeessa asteikko oli toisinpäin eli 1 (erittäin tyytyväinen) – 4 (erittäin tyytymätön). Analyysissä asteikko on kuitenkin käännetty, jotta tuloksien tulkinta olisi helpompaa ja asteikko loogisesti samansuuntainen muiden kysymysten asteikkojen kanssa.

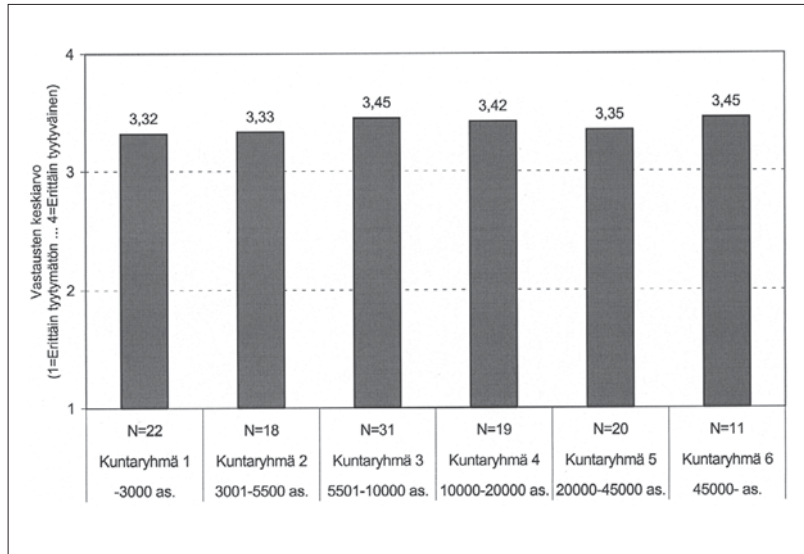


Kuva 5/12
Tyytyväisyys JHTT-palveluihin kuntakokoluokittain

kunnissa 3,63, 20001–45000 asukkaan kunnissa 3,54 ja 10001–20000 asukkaan kunnissa 3,5.

Pienemmissä kunnissa tyytyväisyys ei ole aivan näin korkea, mutta silti hyvällä tasolla. Kuntaryhmissä 1, 2 ja 3 vastausten keskiarvo vaihteli välillä 3,35–3,48. Kaikkein alhaisinta tyytyväisyys oli pienissä 3001–5500 asukkaan kunnissa, joissa vastausten keskiarvo oli 3,35. Tuloksista on havaittavissa jonkinasteinen yhteys kuntakoon ja tyytyväisyyden välillä. Kuntakoon kasvaessa myös tyytyväisyys ostettuihin JHTT-tarkastuspalveluihin kasvaa. Kaikkiaan tyytyväisyys lakisääteisiin JHTT-palveluihin oli korkealla tasolla, eikä tässä suhteessa näyttäisi olevan mitään erityisiä ongelmia tai kehittämistarpeita. Kuntien viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden mielestä JHTT-tarkastus täyttää tehtävänsä ilmeisen hyvin kaikissa kuntakokoluokissa.

Kaikkiaan kuntien voidaan todeta kokoluokasta riippumatta olevan suhteellisen tyytyväisiä tarkastusyhteisöiltä ostamiinsa palveluihin. Neljää palvelukokonaisuutta koskeva yhdistetty keskiarvo vaihteli kuntaryhmästä riippuen välillä 3,32–3,45. Korkein keskiarvo oli kuntaryhmissä 3 ja 6. Näissä kuntakokoluokissa ollaan siis kaikkein



*Kuva 5/13
Tyytyväisyys JHTT-yhteisöpalveluihin kokonaisuutena
kuntakokoluokittain*

tyytyväisimpiä tarkastusyhteisöltä ostettuihin palveluihin. Pienin keskiarvo oli kuntaryhmässä 1. Pienten kuntien alhaisempi keskiarvo johtui lähinnä siitä, että pienet kunnat olivat suuria kuntia tyytymättömämpiä liitännäispalveluihin, toisin sanoen valmistelu- ja sihteeripalveluihin, konsultti- ja neuvontapalveluihin sekä sisäisen tarkastuksen palveluihin.

5.4 Yhteenveto

Kyselyssä selvitettiin JHTT-yhteisöpalvelujen lisäarvoa ja vaikutusta kunnan toimintoihin sekä tyytyväisyyttä tarkastukseen. Vastaajilta kysyttiin JHTT-yhteisöpalvelujen tuomaa lisäarvoa kunnan toiminnalle. Palvelut jaettiin neljään ryhmään: lakisääteisiin JHTT-palveluihin, tarkastuslautakunnan sihteerin- ja valmistelupalveluihin, konsultti- ja neuvontapalveluihin sekä sisäisen tarkastuksen palveluihin.

Suurimman lisäarvon vastaajat arvioivat kunnan saavan konsultti- ja neuvontapalveluista, joissa vastausten keskiarvo oli 3,3. Seuraavina tulivat lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut sekä sisäisen tarkastuksen palvelut. Vähiten lisäarvoa tuli vastaajien näkemyksen mukaan lakisääteisistä JHTT-palveluista, joissa vastausten keskiarvo oli 3,06. Tulosten voidaan sanoa olevan sellaisia, kuin kyselyä valmisteltaessa niiden oletettiin olevan. Lakisääteisten JHTT-palveluiden perustarkoituksaan ei ole kunnan toimintojen kehittäminen vaan kunnan antaman taloudellisen informaation varmentaminen. Konsultti- ja neuvontapalveluja sen sijaan hankitaan yleensä juuri kunnan toimintojen kehittämistä varten.

*Taulukko 5/1
JHTT-yhteisöpalvelujen lisäarvo kunnalle*

Palvelu	Viranhaltijat	Luottamushenkilöt	Kaikki yhdessä
Lakisääteinen JHTT-tarkastus	3,03	3,09	3,06
Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut	3,00	3,67	3,20
Konsultti- ja neuvontapalvelut	3,25	3,33	3,29
Sisäinen tarkastus	2,88	3,25	3,10
1=Ei lisäarvoa ... 4=Erittäin suuri lisäarvo			

Viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden näkemykset ostettujen palvelujen tuomasta lisäarvosta olivat lakisääteisen JHTT-tarkastuksen ja konsultti- ja neuvontapalveluiden osalta melko lähellä toisiaan. Sen sijaan lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluiden tuoman lisäarvon luottamushenkilöt arvioivat merkittävästi viranhaltijoita suuremmaksi. Näiden kahden vastaajaryhmän välinen ero oli samansuuntainen myös sisäisessä tarkastuksessa vaikkei niin suuri kuin valmistelu- ja sihteeripalveluissa.

Vastaajien näkemyksen mukaan tarkastusyhteisöltä ostetuilla palveluilla on suurin vaikutus kunnan sisäiseen valvontaan ja sen kehittämiseen. Etenkin pienissä ja keski suurissa kunnissa sisäisen valvonnan arvioitiin olevan sekä sisäisen tarkastuksen että -tarkkailun osalta melko kehittymätöntä, jolloin JHTT-tarkastuksen katsottiin

tuovan tähän merkittävän lisäpanoksen. Eräs tarkastajalle nimenomaisesti säädetty tehtävähän on varmistaa, että kunnan sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty (KuntaL 73.1 §). Ilmeisesti tarkastajat ovat tähän alueeseen myös panostaneet.

*Taulukko 5/2
JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutus kunnan toimintoihin*

Toiminto	Viran- haltijat	Luottamus- henkilöt	Kaikki yhteensä
Sisäisen valvonnan tehostaminen	4,05	4,11	4,08
Hallinnon toiminnan arviointi	3,95	4,05	4,01
Laskentajärjestelmä ja kirjanpito	4,13	3,91	4,00
Taloushallinto ja atk-järjestelmät	3,70	3,82	3,77
Riskien hallinta ja riskipolitiikka	3,51	3,74	3,64
Kunnan strateginen päätöksenteko	3,54	3,65	3,60
Kassanhallinta ja maksuvalmius	3,51	3,65	3,59
Konserniohjaus	3,50	3,59	3,55
Omaisuuksien hallinta	3,41	3,64	3,54
Hankintatoiminta	3,24	3,54	3,41
Vastuusitoumukset/elinkeinopolitiikka	3,41	3,40	3,40
Varasto- ja materiaalihallinta	3,29	3,40	3,35
Liikelaistosten kehittäminen ja ohjaus	3,14	3,47	3,33
Sijoitustoiminta	3,26	3,26	3,26
1=Erittäin negatiivinen ... 5=Erittäin positiivinen			

Toiseksi eniten vastaajat katsoivat tarkastuksesta olleen vaikutuksia hallinnon toiminnan arviointiin. Tarkastuslautakunnan ja JHTT-tarkastajan luonnostaan läheinen yhteistyö oli siten vaikuttanut myös tarkastuslautakunnan työskentelyyn talouden ja hallinnon arvioinnissa. Pienin vaikutus ostetuilla palveluilla oli kunnan sijoitustoiminnalle, liikelaistosten ohjaukselle ja kehittämiselle sekä varasto- ja materiaalihallinnalle.

Erot vastaajien mielipiteissä olivat tarkastuspalvelujen vaikutusten osalta melko pieniä. Sekä viranhaltijat että luottamushenkilöt näkivät vaikutukset yleensä melko samansuuruisiksi. Myöskään kuntaryhmien välillä ei kovin suuria eroja ollut ja erot hajasivat eri toimintojen kohdalla eri suuntiin. Ainoa selkeämpi ero tuli esiin liikelaitosten kehittämisessä ja ohjauksessa, jossa 10000–20000 asukkaan kunnissa katsottiin JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutus muita vähäisemmäksi. Tämän kokoluokan kunnissa on ilmeisesti tarvetta palvelutuotannon organisointirakenteen kehittämiseksi, eivätkä vastaajat katsoe tarkastajan antavan tähän riittävästi panostaan. Toisaalta voidaan myös kysyä, onko tarkastajan tehtäväkään osallistua kunnan palvelutuotannon organisoinnin kehittämiseen.

Kysyttäessä vastaajien tyytyväisyyttä ostettuihin palveluihin, jakaantuivat edellä mainitut neljä palvelua kahteen ryhmään. Lakisääteiseen JHTT-tarkastukseen, lautakunnan sihteerin- ja valmistelupalveluihin ja konsultti- ja neuvontapalveluihin oltiin hyvin tyytyväisiä. Sen sijaan tyytyväisyys sisäisen tarkastuksen palveluihin oli jonkin verran alhaisempi.

*Taulukko 5/3
Vastaajien tyytyväisyys JHTT-yhteisöpalveluihin*

Palvelu	Viran- haltijat	Luottamus- henkilöt	Kaikki yhdessä
Lakisääteinen JHTT-tarkastus	3,51	3,40	3,45
Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut	3,43	3,67	3,50
Konsultti- ja neuvontapalvelut	3,25	3,50	3,33
Sisäinen tarkastus	3,00	2,91	2,94
1=Erittäin tyytymätön ... 4=Erittäin tyytyväinen			

Sisäisen tarkastuksen palveluissa vastausten keskiarvo jäi ainoana alle kolmen ja tämän palvelun kohdalla tuli vastauksia myös luokkaan "melko tyytymätön". Näin vastasi noin viidennes kyselyyn osallistuneista. Tämän kyselyn perusteella näyttää

siltä, että nimenomaan sisäinen tarkastus on se valvonnan osa-alue, johon kunnissa pitäisi panostaa entistä enemmän. Monet vastaajista katsoivat sisäisen tarkastuksen olevan etenkin pienissä kunnissa liian vähäistä, jolloin tältä osin pitäisi ilmeisestikin lisätä ulkopuolisten palvelujen hankintaa.

Tyytyväisyyttä JHTT-tarkastukseen tarkasteltiin myös kuntaryhmittäin. Analyysin perusteella voidaan suurten kuntien todeta olevan jonkin verran tyytyväisempiä JHTT-tarkastukseen kuin pienten kuntien. Vastausten kuntaryhmittäinen keskiarvo oli alle 10000 asukkaan kunnissa (kuntaryhmät 1, 2 ja 3) 3,5:n alapuolella ja yli 10000 asukkaan kunnissa 3,5:n yläpuolella. Kaikkein tyytyväisimpiä oltiin yli 45000 asukkaan kunnissa, joiden keskiarvo oli 3,63. Vähiten tyytyväisiä JHTT-tarkastuspalveluihin oltiin 3001–5500 asukkaan kunnissa. Näistä tulneiden vastausten keskiarvo oli 3,35.

6 JHTT-YHTEISÖPALVELUJEN KEHITTÄMISTARPEET

Tarkastustoiminnan kehittämisen kannalta eräs tämän kyselyn mielenkiintoisimpia kysymyksiä oli avokysymys, jossa sekä viranhaltijat että luottamushenkilöt saivat nimetä ne kunnan kehittämisen kannalta tärkeät osa-alueet, joihin tarkastustoiminnalla tulisi jatkossa olla enemmän vaikutusta. Kysymyksessä kysyttiin vastaajien mielipidettä yleensä tarkastuspalveluista, joten vastaajat saattoivat ymmärtää palvelut eri laajuisina; esimerkiksi kaikkina JHTT-yhteisöpalveluina tai suppeammin lakisääteisinä JHTT-tarkastuspalveluina. Tähän kysymykseen tulikin varsin runsaasti vastauksia sekä viranhaltijoilta että luottamushenkilöiltä. Viranhaltijoista 26 vastasi tähän kysymykseen ja luottamushenkilöistä 35. Näiden vastausten perusteella on muodostettavissa kohtalaisen hyvä kuva siitä, mihin suuntaan tarkastuspalveluita tulisi kehittää ja miten niiden painopisteitä tulisi vastaajien mielestä suunnata.

Kysymyksen muodon vuoksi vastausten kirjo on erittäin laaja ja monivivahteinen. Osa-alueet, joihin palveluilla tulisi vastaajien mielestä olla enemmän vaikutusta, ulottuivat henkilöstöpolitiikasta ja strategisesta päätöksenteosta viranhaltijoiden matkojen valvontaan. Tämän vuoksi vastauksia analysoitaessa on ollut välttämätöntä kehittää karkeajakoisempi luokittelu, jonka perusteella tarkastuksen toivottuja kohde-alueita ja kehittämistarpeita on voitu analysoida. Vastaajien mainitsemat tehtävät/toimialueet, joihin tarkastuksella tulisi olla enemmän vaikutusta on analyysissa ryhmitelty seuraaviin luokkiin:

- Sisäinen valvonta
- Toiminnan ohjaus ja tuloksellisuuden parantaminen
- Arviointi
- Taloushallinnon kehittäminen
- Elinkeinotoiminnan kehittäminen
- Henkilöstöpolitiikan kehittäminen

Siihen, mitkä vastauksissa esitetyistä kunnan tehtävistä ovat yleensä sellaisia, joihin tarkastus voi ja sen on suotavaa vaikuttaa, ei tässä yhteydessä syvällisemmin paneuduta. On kuitenkin selvää, että esimerkiksi kunnan strategioiden kehittäminen ei kuulu tilintarkastustoiminnan sisältöön. Tarkastus voi kuitenkin epäsuorasti olla edistämässä kunnan strategioiden, esimerkiksi riskienhallinnan tai turvallisuusstrategian, kehittelyä siten, että tietyn strategian kehittäminen saa alkusysäyksen tarkastuksen havainnoista ja johtopäätöksistä. Tällainen epäsuora osallistuminen kunnan toiminnan kehittämiseen on tietenkin hyväksyttävää ja jopa toivottavaa.

Kaikkein tärkeimmäksi osa-alueeksi, johon tarkastustoiminnalla tulisi jatkossa olla enemmän vaikutusta, osoittautui sisäinen valvonta. Viranhaltijoiden vastauksissa oli kaikkiaan 15 tähän liittyvää mainintaa, joista osa koski sisäistä tarkkailua ja osa sisäistä tarkastusta. Lisäksi riskien kartoitus ja hallinta on laskettu sisäiseen valvontaan. Kaikkiaan näitä mainintoja tuli 11 kunnasta eli yli neljäsosa vastaajista piti sisäistä valvontaa sellaisena alueena, johon JHTT-yhteisöpalveluilla tulisi olla enemmän vaikutusta. Vastaajien mielestä tarkastajan tulisi kiinnittää enemmän huomiota siihen, että sekä sisäinen tarkkailu että sisäinen tarkastus todella toimii. Esimerkiksi sisäisestä tarkkailusta jotkut vastaajat olivat sitä mieltä, että koko asia on kunnan johdolle hämärän peitossa. Kunnan johtohenkilöt eivät myöskään vastaajien mielestä tunnista sisäistä valvontaa omaa tehtävänsä tukevaksi toiminnaksi. Myös riskien kartoituksen ja -hallinnan mainitsivat useat vastaajat osa-alueena, jonka kehittämiseen palveluilla tulisi olla enemmän vaikutusta.

Toinen keskeisesti esille noussut kehittämisen kannalta tärkeä osa-alue oli toiminnan ohjaus ja tuloksellisuuden parantaminen. Tähän sisältyi sellaisia osa-alueita kuin konserniohjaus, projektiohjaus, liikelaitosten ohjaus ja yleisemmin strateginen päätöksenteko sekä taloudellisuuden ja tehokkuuden parantaminen. Tarkastuksen vaikutuksen näihin toivoi kasvavan 10 kyselyyn vastannutta viranhaltijaa. Tarkastuksen toivottiin tuovan kuntaan uusia muualla toteutettuja ideoita ja strategioita palvelutuotannon järjestämiseksi.

Arviointi ja sen kehittäminen nousi myös voimakkaasti esille. Useissa vastauksissa toivottiin tarkastuksen vaikuttavan tavoiteasetantaan ja tavoitteiden toteutumisen seurantaan ja arviointiin nykyistä enemmän. Ongelmaksi nähtiin erityisesti toiminnallisten tavoitteiden määrittelemisen ja niiden selkeys. Tavoitteille tulisi kyetä luomaan selkeämmät mittarit, jolloin myös tarkastuslautakunnan arviointitehtävän suorittaminen helpottuisi. JHTT-yhteisöpalveluiden toivottiin antavan puhtia paikallaan polkevalle tavoiteasetannan ja arvioinnin kehittämislle.

Taulukko 6/1
Viranhaltijoiden näkemykset kunnan tehtäväalueista, joihin JHTT-yhteisöpalveluilla tulisi olla nykyistä suurempi vaikutus

	Sisäisen valvonta	Toiminnan ohjaus ja tuloksellisuuden parantaminen	Arviointi	Taloushallinnon kehittäminen	Elinkeinotoiminnan kehittäminen	Henkilöstöhallinnon kehittäminen
–3000 as.	0	0	1	1	0	0
3001–5500 as.	1	4	1	0	0	0
5501–10000 as.	2	3	2	1	0	1
10001–20000 as.	3	1	1	2	1	0
20001–45000 as.	3	1	1	1	0	0
45001– as.	2	1	0	0	0	0
Yhteensä	11	10	6	5	1	1

Esille nousseita kunnan toiminnan osa-alueita, joihin JHTT-yhteisöpalveluilla tulisi viranhaltijoiden mielestä olla enemmän vaikutusta olivat edellisten lisäksi taloushallinto ja sen kehittäminen, elinkeinopolitiikka sekä henkilöstöpolitiikka. Taloushallinnossa palveluiden toivottiin auttavan muun muassa toimintolaskennan ja yleensä talousanalyysien sekä raportoinnin kehittämisessä.

Luottamushenkilöiden vastauksista nousivat kehittämiskohteet esille hyvin pitkälti samoin painotuksin kuin viranhaltijoiden vastauksissa. Muutamassa kohden tärkeysjärjestys tosin poikkesi siitä, mitä viranhaltijoiden vastauksista tuli esille.

Tärkeimmäksi osa-alueeksi, johon tarkastustoiminnan tulisi jatkossa vaikuttaa enemmän, luottamushenkilöt nimesivät toiminnan ohjauksen ja tuloksellisuuden parantamisen. Luottamushenkilöiden vastauksissa oli kaikkiaan 19 tähän osa-alueeseen liittyvää mainintaa. Tätä kunnan toiminnan osa-aluetta koskevia vastauksia tuli kaikkiaan 16 kunnasta. Kaikkein eniten mainittu tehtävä, johon tarkastuksen tulisi jatkossa

Taulukko 6/2
Luottamushenkilöiden näkemykset kunnan tehtäväalueista, joihin tarkastuksella tulisi olla nykyistä suurempi vaikutus

	Sisäinen valvonta	Toiminnan ohjaus ja tuloksellisuuden parantaminen	Arviointi	Taloushallinnon kehittäminen	Elinkeinotoiminnan kehittäminen	Henkilöstöhallinnon kehittäminen
–3000 as.	2	3	2	0	0	0
3001–5500 as.	1	2	0	2	1	1
5501–10000 as.	3	2	3	2	2	1
10001–20000 as.	2	3	3	4	0	1
20001–45000 as.	4	4	4	2	0	0
45001– as.	1	2	1	1	0	0
Yhteensä	13	16	13	11	3	3

vaikuttaa enemmän oli strateginen päätöksenteko ja ohjaus. Tämä mainittiin viidessä vastauksessa. Seuraavaksi eniten mainittuna kohteena oli konserniohjaus. Tämän osa-alueen esille tulleita tehtäviä olivat lisäksi muun muassa projektien ohjaus, ostopalvelut ja kuntien yhteistoiminnan kehittäminen.

Sisäinen valvonta ja sen kehittäminen tuli myös voimakkaasti esille luottamushenkilöiden vastauksissa. Sisäisen valvonnan alueella olevia kehittämiskohteita mainittiin vastauksissa 17 kertaa. Joistakin kunnista tuli kaksi tälle osa-alueelle sijoittuvaa vastausta, joten kuntien lukumäärä jäi vastausten määrää alhaisemmaksi eli 13:een. Vastaajien mielestä tarkastuksella pitäisi olla enemmän vaikutusta sekä sisäiseen tarkastukseen että sisäiseen tarkkailuun. Vastauksissa muun muassa todettiin sisäisestä tarkastuksesta, että ”asia on yleensä vielä 10000 asukkaan luokassa hoitamatta”. Samoin sisäisessä tarkkailussa oli puutteita. Vastauksissa mainittiin muun muassa vastuiden ja toimivallan sekä yleensä ohjeistuksen selkeyttämisen tarve.

Arviointi oli myös voimakkaasti esillä luottamushenkilöiden vastauksissa. Luottamushenkilöt toivoivat JHTT-yhteisöpalvelujen auttavan sekä tavoitteiden asettelussa että niiden toteutumisen arvioinnissa. Tämä osa-alue korostui huomattavasti voimakkaammin luottamushenkilöiden kuin viranhaltijoiden vastauksissa, mikä on tietenkin ymmärrettävää. Tarkastuslautakunnathan ovat usein kritisoineet sitä, että valtuusto ei ole asettanut selkeitä ja arvioitavissa olevia tavoitteita, mikä on hankaloittanut tarkastuslautakunnan työtä (Kallio ym. 2000).

Taloushallinnon kehittämistä pidettiin 11 kunnassa sellaisena alueena, johon JHTT-yhteisöpalvelujen tulisi jatkossa vaikuttaa nykyistä enemmän. Kehittämiskohteina mainittiin muun muassa budjetointi, hallintokuntien taloussuunnitelmat ja koko kunnan pitkän aikavälin taloussuunnittelu. Myös kustannusseuranta ja yksikkökustannusten selvittäminen mainittiin toivottavina kehittämiskohteina. Yksikkökustannusten laskemisen lisäksi palveluilta toivottiin apua yksikkökustannusvertailuihin oman ja muiden samankokoisten kuntien välillä.

Edellisten lisäksi kolmessa kunnassa toivottiin JHTT-yhteisöpalveluista jatkossa enemmän apua kunnan elinkeinopolitiikan kehittämiseen. Samoin kolmessa kunnassa toivottiin, että palvelut edistäisivät henkilöstöhallinnon kehittämistä ja henkilöstötilinpäätöksen laatintaa.

7 PÄÄTELMÄT JA KESKUSTELUA

7.1 Tutkimuksen tausta ja tutkimustehtävä

Kuntien tarkastusjärjestelmä uudistui perusteellisesti uuden kuntalain tilintarkastussäännösten tultua voimaan vuoden 1997 alusta. Siihen asti kuntien tilintarkastuksesta olivat vastanneet luottamushenkilötarkastajat. Heidän apunaan voitiin käyttää kuntien keskusjärjestöjen nimeämää ammattilintarkastajaa ja tätä mahdollisuutta kaikki kunnat käyttivätkin. Uudistuksessa kunnan ulkoinen tarkastus jaettiin kahteen osaan, JHTT-ammattilintarkastajien suorittamaan tilintarkastukseen ja luottamushenkilöistä koostuvan tarkastuslautakunnan suorittamaan taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen arviointiin.

Tilintarkastusuudistuksen tavoitteena oli tilintarkastuksen luotettavuuden ja asiantuntemuksen lisääminen siirtämällä varsinainen tilintarkastus riippumattoman tahon suoritettavaksi. Toisaalta tavoitteena, joskaan ei päällimmäisenä, oli varmistaa kuntien saamien palvelujen laatu ja kohtuullinen hintataso antamalla palvelujen tuottaminen markkinoilla toimivien yritysten tehtäväksi.

Ammattilintarkastajien palvelut kunta hankkii ulkopuolisilta, auktorisoiduilta JHTT-tilintarkastusyhteisöiltä tai -tarkastajilta. Tilintarkastus on kunnan näkökulmasta ostopalvelu, joka hankitaan kilpailuttamisen ja tarjousten perusteella.

Tässä tutkimuksessa on selvitetty kuntiin suunnatun kyselyn avulla sitä, miten kuntasektorin JHTT-yhteisöpalvelujen markkinat toimivat ja miten markkinoilla tuotetut palvelut ovat vastanneet kuntien tarpeisiin. Tutkimuksessa on etsitty vastauksia neljään teemaan, jotka voidaan esittää seuraavien kysymysten muodossa:

- 1) miten tilintarkastuksen ulkoistaminen on toteutunut?
- 2) millainen on tarkastustoiminnan tuoma lisäarvo?
- 3) ovatko kunnat tyytyväisiä saamiinsa palveluihin?
- 4) millaisia ovat tarkastuksen kehittämistarpeet?

Tutkimuksen lähtökohdiksi ovat luvussa 2 olleen kirjallisuuskatsauksen ja teoreettisten pohdintojen jälkeen muodostuneet seuraavat olettamukset:

- 1) Tilintarkastajan valinnassa kunnat painottavat tarkastajan kokemusta kuntakentästä enemmän kuin esimerkiksi hintaa ja pyrkivät välttämään tarkastusyhteisön vaihtamisesta aiheuttavaa riskiä. Uusien yrittäjien tulo tarkastusmarkkinoille on vaikeaa ja heidän mahdollisuutensa muuttaa tarkastusmarkkinoiden rakennetta on pieni. (liittyy kysymykseen 1)
- 2) Tarkastusyhteisöt hakevat vielä paikkaansa markkinoilla etsien sopivia tuoteratkaisuja, markkina-alueita ja asiakkaita. Voidaan olettaa, että lowballing-ilmiön mukaisesti hinnat ovat aluksi melko alhaiset tarjoajien pyrkiessä varmistamaan markkinaosuuksiaan. (liittyy kysymykseen 1)
- 3) Kunnat arvioivat lakisääteisen JHTT-tarkastuksen tuovan toimintaan vähemmän lisäarvoa kuin liitännäispalvelujen, koska lakisääteinen JHTT-tilintarkastus on talousinformaation varmentamispalvelu, kun taas sisäinen tarkastus ja konsultointi ovat jo määritelmällisesti palveluja, jotka pyrkivät lähtökohtaisesti toiminnan kehittämiseen. (liittyy kysymykseen 2)
- 4) Tarkastuspalvelujen monitulkintaisesta luonteesta johtuen kuntien odotuksien ja tarkastuksen toteutuneiden vaikutusten välillä on odotuskuilu. Kunnat odottavat tarkastukselta enemmän kuin mitä se pystyy tarjoamaan ja mihin se todellisuudessa voi vastata. (liittyy kysymykseen 3)
- 5) Kunnallisen ulkoistamisen toteuduttua vasta viisi vuotta sitten, ovat tilintarkastusmarkkinat vielä muutostilassa, eikä ulkoistamisen vaikutuksia voida siten vielä kaikilta osin arvioida. Lopulliset vaikutukset ja markkinoiden tilanteen vakiintuminen kestää vielä joitakin vuosia. (liittyy kysymykseen 4)

7.2 Miten tilintarkastuksen ulkoistaminen on onnistunut?

Tarjouspyynnöt ja tarjoukset. Kunnat olivat vastausten mukaan pyytäneet tarjouksia keskimäärin viideltä yhteisöltä. Pyydettyjen tarjousten määrä vaihteli kolmen ja kolmentoista välillä. Tarjouksia kunnat saivat kuitenkin keskimäärin vain kahdelta yhteisöltä. Tutkituista kunnista peräti kymmenen eli lähes kolmasosa sai vain yhden tarjouksen. Kunnista yksi sai neljä tarjousta, 12 sai kolme tarjousta ja 14 kuntaa kaksi tarjousta.

Valinnan kriteerit. Tilintarkastuspalvelujen hankintaa koskee laki julkisista hankinnoista. Lain 7 §:n mukaan tarjouspyynnöntekijän on valittava joko kokonaistaloudellisesti edullisin tai hinnaltaan halvin. Jälkimmäiseen kuuluu hinnan lisäksi muitakin tekijöitä. Tutkimuksessa oletettiin, että kunnat painottavat hintaa enemmän muita tekijöitä.

Empiirinen tutkimus tuki tarkastajien valintaa koskevaa olettamusta, jonka mukaan tarkastajien kokemus kuntakentästä painaa valinnassa hintaa enemmän. Tarkastajan kokemus kuntakentästä osoittautuikin merkittävimmäksi kriteeriksi. Vastaajista lähes kaksi kolmasosaa katsoi kokemuksen vaikuttavan joko melko tai erittäin paljon tarkastajan valintaan. Myös kunnan aiemmilla kokemuksilla tarkastajasta ja tarkastusyhteisöstä on suuri merkitys valinnassa. Mikäli yhteistyö on sujunut kitkatta, voidaan vastausten perusteella arvioida, että tarkastajan ja tarkastusyhteisön vaihtamisen kynnys on suhteellisen korkea.

Hinnalla näytti olevan kuitenkin enemmän merkitystä suurille kunnille kuin pienille. Selityksenä tälle saattaa olla se, että ostaessaan JHTT-tilintarkastuspalveluja pienet kunnat ostavat samalla talousasiantuntemusta. Toisaalta suurilla kunnilla on sitä jo omasta takaa. Lisäksi tilintarkastuspalvelun markkamääräinen summa kohoo suurissa kunnissa pieniä kuntia huomattavaksi suuremmaksi, mistä syystä hinta saa ehkä enemmän huomiota. Toiseksi vallitseva kilpailutilanne saattaa vaikuttaa hinnan merkitykseen valinnan kriteerinä. Kunnissa, joissa oli kilpailevia tarjouksia, hinnalla nähtiin olevan enemmän merkitystä kuin kunnissa, jotka saivat vain yhden tarjouksen.

Mikkelin kaupungin tilintarkastajan valintaa koskeva kilpailuneuvoston päätös antaa pohtimisen aihetta tarkastajien valintaa koskevien kriteerien osalta. Valintaperusteena kaupunki käytti kokonaistaloudellista edullisuutta johon sisältyivät tarkastusyhteisön ja tarkastajan kokemus ja luotettavuus, tarkastuksen suorittamistapa sekä tarkastuksen laajuus ja hinta. Kaupunki katsoi, että tilintarkastajan aiempi

kokemus kaupungin tarkastuksesta sisältyy käsitteeseen kokonaistaloudellinen edullisuus. Valituksen tehneen yhteisön mielestä aiempaa sopimussuhdetta ei olisi saanut käyttää lainkaan valinnan perusteena. Kilpailuneuvosto hylkäsi valituksen, mutta kehotti Mikkelin kaupunkia tulevaisuudessa kiinnittämään enemmän hankintapäätösten perusteleamiseen

Kilpailullisesta näkökulmasta ei ole eduksi, että jokin palveluntarjoaja asetetaan etusijalle tai saa etua sen vuoksi, että tämä on aiemmin suorittanut kunnan tarkastuksen. Uutta hankintapäätöstä tehtäessä tulisi kaikkien tarjoajien olla samalla viivalla riippumatta siitä, keneltä kunta on aiemmin palvelun hankkinut. Vaikka yhteisön ja tarkastajan aiempi kokemus kyseisen kunnan tarkastuksesta kiistämättä vähentääkin aikaa, jonka tilintarkastaja tarvitsee tarkastuskohteeseen perehtymiseen, on menettely omiaan estämään uusien yrittäjien tuloa alalle ja vähentämään kilpailua. Näiden transaktiokustannusten huomioiminen valinnassa on kilpailuneuvoston päätöksen mukaan hankintalainsäädännön tarkoituksen vastaista.

Ongelma nostaa esiin osittaisen ristiriidan hankintalainsäädännön ja kuntien JHTT-tarkastuspalvelujen hankintapolitiikan välillä. Tämän tutkimuksen perusteella voidaan korostaa kahta näkökohtaa. Ensiksi, on hyvä huomata, että hankintalainsäädäntö pyrkii yleisellä tasolla sääntelemään julkisten viranomaisten, tässä tapauksessa kuntien, hankintatoimintaa. Yleisenä periaatteena on tällöin esimerkiksi kilpailullisten olosuhteiden edistäminen yhteiskunnassa ja julkisella sektorilla. Kilpailuttamisen vaikutuksia on kuitenkin tärkeä analysoida juuri JHTT-tarkastuspalveluiden ympäristössä, eli millaisia erityisiä vaatimuksia JHTT-tarkastuspalvelun sisältö, palveluiden tarjoajien välisen kilpailun mekanismit ja palveluiden ostajien preferenssit tuovat hankintalainsäädännön tulkinnoille. Tämän tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että samoin kuin JHTT-yhteisöillä, myös kunnilla on opittavaa kilpailutetussa järjestelmässä toimimisesta. Toiseksi, kokonaistaloudellisen edullisuuden käsite on pyrittävä sovittamaan JHTT-tarkastuspalvelujen ympäristöön. Tämä tutkimus on nostanut esille näkökulmia, jotka auttavat luomaan sisältöä kokonaistaloudellisen edullisuuden käsitteelle juuri JHTT-tarkastuspalveluiden hankinnassa.

Empiiristen tutkimustulosten perusteella tarkastuspäivien määrät ja hinnat vaikuttavat alhaisilta. Mitkä tekijät saattavat selittää tätä? Mielenkiintoista on yrittää valaista, miksi kunnat tilaavat ja tarkastusyhteisöt ovat valmiita tekemään tarkastuksen suhteellisen alhaisella tarkastuspäivien määrällä. Hinnan merkitystä voidaan avata yhtäältä tarkastuksen kunnalle tuottaman hyödyn ja toisaalta tarkastuksen JHTT-yhteisölle aiheuttamien kustannusten näkökulmasta.

Tarkastuspäivien määrät ja hinnat. Hankittujen palvelujen määrät vaihtelivat kuntaryhmien välillä erittäin paljon. Pienissä alle 3000 asukkaan kunnissa hankittujen JHTT-tarkastuspäivien määrä oli keskimäärin viisi vaihdellen välillä 4–7. Suurimmissa yli 45000 asukkaan kunnissa tarkastuspäiviä oli hankittu keskimäärin 100. Pienin hankittu tarkastuspäivien määrä oli vuonna 1997 tässä kuntaryhmässä 34 ja suurin 220.

Hankittujen JHTT-tarkastuspäivien määrää voidaan pitää alhaisena verrattuna tehtävän vaativuuteen erityisesti alle 3000 asukkaan kunnissa. Keskimääräisten viiden tarkastuspäivän aikana kunnan hallinnon, kirjanpidon, sisäisen valvonnan, valtionapuperusteiden ja tilinpäätöksen tarkastaminen on melkoisen vaativa tehtävä.

Tarkastuspäivän keskimääräinen hinta ensimmäisellä tarjouskierroksella vuonna 1997 oli 2.390 mk, kun taas vuonna 2000 tarkastuspäivän hintojen keskiarvo oli 2.500,-. Tarkastuspäivän hintaa ei voida pitää korkeana, kun ottaa huomioon tarkastustehtävän kustannusrakenteen.

Tilintarkastustuotoksen monitulkintaisuus hinnan taustalla. Tilintarkastuksen päätuotos on tilintarkastuksen päättävä tilintarkastuskertomus. Tarkastuksen aikana syntyy monenlaisia osasuoritteita muistioiden ja pöytäkirjojen muodossa. Mutta mitä tarkastuksen kohteena oleva yhteisö odottaa tilintarkastuksen sisältävän ja mistä se haluaa maksaa? Tilintarkastus on lähtökohtaisesti varmistuspalvelu eli selvitys, että tilivelvollisten tilitys antaa ”riittävät ja oikeat tiedot” ja että nämä ovat hoitaneet tehtävänsä voimassa olevien pelinsääntöjen mukaisesti. Päätuotos on puhdas tilintarkastuskertomus tai mukautettu tilintarkastuskertomus, jossa saatetaan esittää huomautuksia ja vastuuvapauden epäämistä. Kumpaa kunta odottaa ja kumpi maksaa enemmän? Tarkastuskohteet tuskin tuntevat kustannus-varmuusfunktiota, toisin ilmaistuna niiden on vaikea sanoa, minkä verran resursseja vaaditaan ”riittävän” varmuuden aikaansaamiseksi. JHTT-tarkastuspalvelu eroaa monista muista palveluista, esimerkiksi fysikaalisista hoitopalveluista. Fysikaalisissa palveluissa asiakas yleensä pystyy kontrolloimaan mitä hänelle tehdään eli mikä on palvelun sisältö. Tilintarkastuspalvelussa tilanne on toisenlainen. Standardimuotoisen kertomuksen tarkastaja pystyy laatimaan melko pinnallisella työllä. Huomautusten löytäminen voi olla työläämpää. Tilintarkastaja ei myöskään jää kovin helposti kiinni huonosta tarkastuksesta. Hyvä tarkastaja voi olla myös tilivelvollisten näkökulmasta olla epämiellyttävä siitä syystä, että tämä saattaa löytää ei-toivottuja asioita. Tilintarkastustuotoksen monitulkintaisuus ilmeisesti vaikuttaa merkittävästi tarkastuspäivien lukumäärään ja tarkastuksen päivähintoihin.

Tarkastuskustannusten dynamiikka. Vaikka tarkastuspäivän hinnat ovat alhaisia, on tarkastusyhteisön joka tapauksessa saatava kaikki kustannuksensa katetuksi. Hinnoittelun kannalta oleellista on se, että kunnallinen JHTT-tarkastuspalvelu ostetaan kuntalain mukaan neljäksi vuodeksi. Palveluja tuottava JHTT-yhteisö joutuu investoimaan alussa asiakkaaseen: sen on tutustuttava kuntaan ja tehtävä kunnasta työläs riskikartoitus. Seuraavina vuosina tarkastuksen kustannukset laskevat, kun kunta on tarkastajalle tuttu. Tämä mahdollistaa sen, että JHTT-yhteisö voi tarjota palveluja keskimääräiset kustannukset kattavaan hintaan.

Tilintarkastuksen kustannusten ja hintojen suhteessa on kyse eräänlaisesta lowballing-ilmiöstä, joka voi ilmetä kahdella tavalla. Ensiksikin yhteisö voi tulla markkinoille alhaisilla hinnoilla, jolloin tarkastaja joutuu aluksi tekemään enemmän päiviä kuin yhteisö kunnalta laskuttaa. Toinen vaihtoehto on se, että ensimmäisenä vuonna syntyvät perehtymiskustannukset saadaan kompensoitua nelivuotiskauden lopulla ja kate paranee kauden loppua kohti. Käytännössä tilintarkastusyhteisöt ovat käyttäneet erilaisia hinnoittelustrategioita. Toiset ovat tarjonneet kaikki neljä vuotta kiinteään hintaan, kun taas toisten kanssa hintoja tarkistetaan vuosittain sopimuksessa olevien periaatteiden, useimmiten ansiotasoindeksin mukaan.

Tilintarkastuspalvelun ostajan näkökulmasta voi olettaa, että tilintarkastuspäivän hyöty useimmiten kohoo ajan myötä tarkastajan asiantuntemuksen lisääntyessä. Mikäli tarkastaja on toiminut kunnassa aiemmin, on hänellä paremmat valmiudet suorittaa tarkastus tehokkaasti ja taloudellisesti, koska hänen tarvitsee käyttää vähemmän aikaa kunnan organisaatioon ja talouteen perehtymiseen kuin uuden tarkastajan.

Empiiristen havaintojen perusteella näyttäisi myös siltä, että varsinkaan pienet kunnat eivät kilpailuttaisi yhteisöjä hinnoilla, mutta tarkastusyhteisöt kilpailevat. Tähän vaikuttaa se, että jos kuntaa saa vain yhden tarjouksen, tarjousten vertailuvaihe jää pois.

Kilpailun edellytykset. Kilpailun edellytyksiä voidaan tarkastella tilaaja- eli kunta- lähtöisesti ja tuottaja- eli tarkastusyhteisölähtöisesti. Kilpailua ehkäiseviä tekijöitä löytyy kummaltakin suunnalta.

Ensiksikin kilpailun kannalta huomion arvoista on JHTT-tarkastuspalvelujen tarjonta maan eri osissa. Jos JHTT-yhteisö aikoo tarjota laajemmalti palveluja koko maassa, on sillä oltava toimiva alueorganisaatio. Kun syrjäseudulla kuntia on lukumääräisesti vähän, monella JHTT-yhteisöllä ei ole mahdollisuutta alueorganisaation luomiseen. Pienten kuntien mahdollisuudet saada useita kilpailevia tarjouksia ovat jossain

määrin heikkomat kuin isoilla kunnilla. Tämä johtuu siitä, että tarkastusyhteisöjen kannalta pieni kunta tuo kassavirtaa per vuosi hyvin niukasti ja jos se ei edes osta liitännäispalveluita, ei tällainen ole houkutteleva asiakaskohde. Tilintarkastustoimialan näkökulmasta tämä on merkittävä alalletulon este.

Toinen kilpailua heikentävä tekijä näyttää olevan se, että tarkastusyhteisön vaihtaminen aiheuttaa transaktiokustannuksia. Edellisellä kaudella tarkastuksesta vastannut JHTT-yhteisö on paremmassa asemassa kuin kilpailijat useasta syystä. Kunta tuntee tarkastajan ja tarkastusyhteisön ja odottaa saavansa siltä enemmän hyötyä kuin uudelta. Uuteen tarkastajaan liittyy myös riskejä. Kun tarkastajan tunnettuus on tärkeä tekijä valinnassa, voi uuden markkinoille tulevan ja organisaatiota luovan yhteisön olla vaikea nimetä tarjouksessaan tarkastajaa. Tarkastusyhteisöllä on siis jo tarjousvaiheessa oltava nimetty tarkastaja.

Kuntien näkökulmasta ilmeisen kohtuullisen matalalle asetettuun hintatasoon, joka ollaan valmiit maksamaan, on vaikuttanut tilintarkastuksen lopputuotteen standardimaisuus ja ehkä koko tilintarkastuksen kokeminen standardituotteeksi, jossa laatu ei paljoa vaihtelee. Jos tilanne on tämä, kunnat eivät olisi lähtökohtaisesti valmiita maksamaan korkeita hintoja.

Kilpailullisesta näkökulmasta tilintarkastuksen ulkoistaminen ei siten ole tuonut kaikilta osin toivotunlaista tulosta. Tämä merkitsee myös sitä, että ainakaan lyhyellä aikavälillä tarkastusmarkkinoiden rakenne ei muutu paljoakaan ja ei ole näin merkittävässä määrin riippuvainen hallinnan muodosta, eli että onko tarkastus ulkoistettu vai ei, koska asiakkaat kuitenkin preferoivat aiempaa kokemusta tarkastusyhteisöstä. Sen sijaan, ainakin pitemmällä aikavälillä, uhkaavan kilpailun ajatus pakottaa yhteisön pitämään hinnat ja toiminnan laadun kohtuullisena, koska tarkastusyhteisön vaihtaminen on mahdollista, vaikkakin korkeahkon kynnyksen takana. Tätä vaihtoehtoa ei aikaisemmassa järjestelmässä ollut.

7.3 Tarkastuksen lisäarvo

Tilintarkastuksen seurauksia tutkittaessa erotettiin tilintarkastuksen kunnalle tuoma lisäarvo ja tyytyväisyys tilintarkastukseen. Tilintarkastuksen lisäarvossa on kyse tilintarkastuksen aikaansaamista vaikutuksista ja nettohyödyistä. Tyytyväisyydessä on taas kyse tilintarkastukseen kohdistuvien odotusten ja toteutuneen tilintarkastustuotoksen erotuksesta, josta käytetään nimeä odotuskuilu.

Lisäarvo ja kuntakoko. Lisäarvokysymyksen yhteydessä saatiin tulokseksi, että suurissa kunnissa tarkastuksella koettiin olevan hieman vähemmän lisäarvoa kuin pienemmissä kunnissa. Tämän voidaan osaksi olettaa aiheutuvan siitä, että suurissa kunnissa on enemmän erikoistunutta henkilöstöä ja omaa asiantuntemusta toimintojen kehittämistehtäviin kuin pienissä kunnissa. Esimerkiksi kirjanpito ja muu laskentatoimi toimii pienissä kunnissa hyvin vähäisellä resurssoinnilla, jolloin ulkopuolinen asiantuntija-apu on tarpeellista. Tilintarkastajan tarkastustyö kohdistuu painotetusti kirjanpitoon ja laskentatoimeen, sen luotettavuuteen ja säännöstenmukaisuuteen. Kuntien siirtyminen vuonna 1997 liikekirjanpitoon oli monissa kunnissa työläs ja koulutusta vaativa prosessi, jossa tilintarkastajien huomiot ovat saattaneet olla tärkeitä varsinkin pienissä kunnissa.

JHTT-yhteisöpalvelujen lisäarvo. Tarkastusyhteisöltä ostetut palvelut voidaan jakaa neljään ryhmään: lakisääteisiin JHTT-palveluihin, tarkastuslautakunnan sihteerin ja valmistelupalveluihin, konsultti- ja neuvontapalveluihin sekä sisäisen tarkastuksen palveluihin. Vastaajilta kysyttiin näiden palvelujen tuomaa lisäarvoa kunnan toiminnalle. Kyselyn vastaukset tukivat esitettyä olettamusta: lakisääteisen JHTT-tarkastuspalvelun tuottama lisäarvo käsitetään hieman pienemmäksi kuin liitännäispalvelujen tuottama lisäarvo. Suurimman lisäarvon vastaajat arvioivat kunnan saavan konsultti- ja neuvontapalveluista. (ks. myös Hynynen 2002) Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluiden tuoma lisäarvo arvioitiin hieman pienemmäksi. Hivenen vähemmän lisäarvoa oli vastaajien näkemyksen mukaan lakisääteisistä JHTT-palveluista. Tulosten voidaan sanoa olevan samansuuntaisia kuin kyselyä valmisteltaessa oletettiin. Lakisääteisten JHTT-palveluiden päätarkoitushan ei ole kunnan toimintojen kehittäminen, vaan kunnan antaman taloudellisen informaation luotettavuuden varmentaminen. Konsultti- ja neuvontapalveluja sen sijaan hankitaan yleensä juuri kunnan toimintojen kehittämistä varten.

Viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden näkemykset ostettujen palvelujen tuomasta lisäarvosta olivat lakisääteisen JHTT-tarkastuksen ja konsultti- ja neuvontapalveluiden osalta melko lähellä toisiaan. Sen sijaan lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluiden tuoman lisäarvon luottamushenkilöt arvioivat merkittävästi viranhaltijoita suuremmaksi. Näiden kahden vastaajaryhmän välinen ero oli samansuuntainen myös sisäisen tarkastuksen kohdalla, vaikkakaan ei niin suuri, kuin valmistelu- ja sihteeripalveluiden kohdalla.

Tarkastuksen vaikutukset: Mihin toimintoihin tarkastuksella on lisäarvoa?

Vastaajien mukaan suurin vaikutus tarkastusyhteisöltä ostetuilla JHTT-yhteisöpalveluilla on kunnan sisäiseen valvontaan ja sen kehittämiseen. Etenkin pienissä ja keskiuurissa kunnissa sekä sisäisen tarkastuksen että tarkkailun katsottiin olevan melko kehittymätöntä, jolloin tarkastuksen katsottiin tuovan tähän merkittävän lisäpanoksen. Eräs tarkastajalle nimenomaisesti säädetty tehtävähän on varmistaa, että kunnan sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Ilmeisesti tarkastajat ovat tähän alueeseen myös panostaneet ja edistäneet huomioillaan valvonnan kehittämistä.

Toiseksi eniten vastaajat katsoivat tarkastuksen vaikuttaneen hallinnon toiminnan arviointiin. Tarkastuslautakunnan ja JHTT-tarkastajan luonnostaan läheinen yhteistyö oli ilmeisesti hyödyttänyt myös tarkastuslautakuntaa talouden ja hallinnon toiminnan arvioinnissa. Pienin vaikutus ostetuilla palveluilla oli kunnan sijoitustoiminnalle, liikelaitosten ohjaukselle ja kehittämiselle sekä varasto- ja materiaalihallinnalle.

Erot vastaajien mielipiteissä JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutuksista olivat melko pieniä. Sekä viranhaltijat että luottamushenkilöt näkivät vaikutukset yleensä melko samansuuruisiksi. Myöskään kuntaryhmien välillä ei kovin suuria eroja ollut ja erot hajosivat eri toimintojen kohdalla eri suuntiin. Ainoa selkeämpi ero tuli esiin liikelaitosten kehittämisessä ja ohjauksessa, jossa 10000–20000 asukkaan kunnissa katsottiin palvelujen vaikutus muita vähäisemmäksi.

7.4 Tyytyväisyys tarkastukseen

Tyytyväisyys tarkastukseen on riippuvainen tarkastukseen kohdistuvista odotuksista. Tutkimuksen neljäs taustaolettaimus oli, että kunnat odottavat enemmän tarkastukselta kuin mitä se todellisuudessa pystyy tarjoamaan.

Kysyttäessä vastaajien tyytyväisyyttä tarkastusyhteisöltä ostettuihin palveluihin, jakaantuivat edellä mainitut neljä palvelua kahteen ryhmään. Lakisääteiseen JHTT-tarkastukseen, lautakunnan sihteerin- ja valmistelupalveluihin ja konsultti- ja neuvontapalveluihin oltiin hyvin tyytyväisiä. Sen sijaan tyytyväisyys sisäisen tarkastuksen palveluihin oli jonkin verran alhaisempi. Tätä saattaa selittää useat tekijät. Yksi selitys on se, että kunnat odottavat lakisääteiseltä tarkastukselta myös sisäiseen tarkastukseen kuuluvia palveluja, vaikka sitä ei ole sovittu tuotettavaksi. Lakisääteinen JHTT-tarkastuspalvelu ei voi vastata kaikkiin niihin asioihin, joihin vastaajat toivoivat saavansa tarkastukselta apua ja mihin vastaajat viittasivat erityisesti avoimen kysymyksen

vastauksissa. Odotuskuilu voi siis tulla sitä kautta, että vastaajakunnissa haluttaisiin monenlaisiin asioihin tarkastusammattilaiselta apua, mutta käytännössä ao. kunnat eivät kuitenkaan osta liitännäis- ja konsulttipalveluita.

Toisaalta on muistettava, että lakisääteisen JHTT-tarkastuksen rooliin ei kuulu suoranainen osallistuminen kunnan palvelutuotannon organisoinnin kehittämiseen vaan lähinnä laillisuustarkastuksen suorittaminen. JHTT-tilintarkastus ei myöskään voi olla johdon toimeksiantoluonteista konsultointia, koska se vaarantaisi tarkastajan riippumattomuuden, joka on hyvän tilintarkastustavan ja kuntalain vaatimus lakisääteiselle tilintarkastukselle. Tämä merkitsee myös sitä, että kuntien vastaajilla voi jossakin tapauksissa olla sellaisia odotuksia tilintarkastajan työhön ja rooliin, jotka eivät sovi riippumattomuuden ehdottomaan säilymiseen. Tällainen niin sanottuun odotuskuiluun (ks. teorialuku) liittyvä tekijä on voinut osin heijastua joidenkin vastaajien pettymykseen sen suhteen, kuinka positiiviseksi tarkastajan työ on heidän näkemyksensä mukaan muodostunut kunnan toimintojen kehittämisen kannalta.

Tämän kyselyn perusteella näyttää siltä, että nimenomaan sisäinen tarkastus on se valvonnan osa-alue, johon kunnissa pitäisi panostaa entistä enemmän. Sisäisen valvonnan lisäämisen ja kehittämisen tarve tulisi erityisen selvästi esiin avokysymysten vastauksissa. Tältä osin kuntien pitäisi ilmeisestikin lisätä ulkopuolisten palvelujen hankintaa.

7.5 Tarkastuksen kohdentaminen ja kehittämistarpeet

Kyselyn avoimiin kysymyksiin vastanneiden mielestä JHTT-yhteisöpalveluja tulisi kohdentaa enemmän sisäisen tarkastuksen kehittämiseen. Toiseksi tärkeimmäksi kohteeksi viranhaltijat nimesivät toiminnan ohjauksen ja tuloksellisuuden parantamisen. Luottamushenkilöiden kohdalla mainitut kaksi osa-aluetta olivat myös kärkipäässä mutta toisessa järjestyksessä. He katsoivat, että JHTT-yhteisöpalveluilla pitäisi olla nykyistä suurempi vaikutus nimenomaan toiminnan ohjaukseen ja tuloksellisuuden kehittämiseen. Myös toiminnan arviointi ja taloushallinnon kehittäminen tulivat molempien vastaajaryhmien kohdalla esiin tärkeimpinä osa-alueina, joihin palveluilla tulisi olla enemmän vaikutusta.

Vastaajien toiveiden ja näkemysten ja tilintarkastajan aseman välillä, teoreettisesta näkökulmasta katsottuna, näyttää vallitsevan jonkinasteinen ristiriita. Lakisääteistä tarkastusta suorittavan JHTT-tarkastajan on oltava riippumaton niin, että hän voi antaa

arvionsa kunnan talouden hoidosta ja toiminnasta “ulkopuolisen” silmin. Avoimien kysymysten vastausten perusteella näytti siltä, että vastaajista muutamat kuitenkin katsoivat JHTT-tarkastajalle sopivan eräänlaisen konsultin roolin, jossa hän oman tarkastustyönsä ohessa ottaa osaa myös kunnan toimintojen kehittämiseen ja jopa strategioiden valmisteluun. Tämä rooli sopisi paremmin sisäiselle tarkastajalle kuin JHTT-tarkastajalle. JHTT-tarkastajan riippumattomuuden ja jääviyden näkökulmasta tällainen kunnan toiminnan kehittämiseen osallistuminen ei ole suotavaa. Tarkastajan on toki mahdollista antaa kunnan viranhaltijoille muun muassa kirjanpitoon liittyvää teknistä neuvontaa ja esittää erilaisia ratkaisuvaihtoehtoja toiminnan kehittämiseksi, mutta pidemmälle menevä toimeksiannosta tehtävä konsultointi aiheuttaa riippumattomuusongelmia. Mikäli kunta haluaa tarkastuksen ammattilaisilta toiminnan kehittämiseen liittyvää neuvontaa, ei palveluja tulisi hankkia lakisääteistä tarkastusta hoitavalta JHTT-tarkastajalta eikä -yhteisöltä vaan mieluiten joltain toiselta yhteisöltä. Näiden palvelujen saatavuuteen voivat vaikuttaa samat tekijät, kuin lakisääteisten JHTT-tarkastuspalvelujen saatavuuteen, esimerkiksi kunnan pienuus ja syrjäinen sijainti.

LÄHTEET

- Baumol, William, Willig, R. D. & Panzar, J. C. (1982). *Contestable Markets and the Theory of Industry Structure*. New York. Harcourt Brace Jovanovich
- Bowerman, Mary (1996). *The Rise and Fall of Value for Money Auditing*. Teoksessa Lapsley, Irvine & Mitchell, Falconer (toim.). *Accounting and Performance Measurement. Issues in the Private and Public Sectors*. London. Paul Chapman, s. 194–212.
- DeAngelo, Linda E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, s. 182–199.
- Domberger, Simon, Jensen, Paul (1997). Contracting Out by the Public Sector: Theory, Evidence, Prospects. *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 13, No. 4, s. 67–78.
- Hannus, Arno & Hallberg, Pekka (1993). *Kunnallislaki*. Juva.
- Harjula, Heikki & Prättälä, Kari (1998). *Kuntalaki – tausta ja tulkinnat*. Jyväskylä.
- Hodge, Graeme A. (2000). *Privatization: An International Review of Performance*. Boulder, Colorado. Westview Press.
- Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, S. (1992). The Audit Expectations Gap – Plus Ça Change, Plus C'est La Meme Chose? *Critical Perspectives on Accounting*, 3 (May), s. 39–62.
- Hynynen, Eeva-Liisa (2002). Riskit kasvavat jos emolla ja tyttäreillä eri tilintarkastajat. *Kuntalehti* 7/2002 s. 32–35.
- Hyvä kunnallinen tilintarkastustapa (1985). *Kunnallisen tilintarkastajalautakunnan suositus*. Vantaa.
- Ikäheimo, Vesa (1994). *Kunnan hallinnon ja talouden tarkastus. Tilintarkastus – Revision* 1/1994 s.47–49.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, s. 305–360.
- Johnsen, Åge, Meklin, Pentti, Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo (2001). Performance Auditing in Local Government: An Exploratory Study of Perceived Efficiency of Municipal Value for Money Auditing in Finland and Norway. *European Accounting Review* 10:3/2001 s. 584–599.

- Johnsen, Åge, Meklin, Pentti, Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo (2002). Governance Forms under Asymmetric Information. Contracting Out Municipal Auditing in Finland and Norway. Paper prepared for International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms. Dublin, Ireland, September 5–7, 2002.
- Kaasalainen, Silvo (1989). Tehokkuutta ja turvallisuutta. Kunnallisen tilintarkastuksen opas. Suomen Kaupunkiliitto. Helsinki.
- Kallio, Olavi, Manninen, Juhani, Meklin, Pentti & Oulasvirta, Lasse (2000). Kuntalaki muuttui – entä käytännön talousjohtaminen. Suomen Kuntaliitto. Helsinki.
- Knapp, Michael C. & Ward, Bart H. (1987). An Integrative Analysis of Audit Conflict. *Advances in Accounting*, 4, s. 267–285.
- Komiteamietintö 1993:33. Kuntalaki. Kunnalliskomitean mietintö.
- Koskinen, Hannu E. (1999). Tilinpäätöksen lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomus. Oikeudellinen tutkimus osakeyhtiön tilinpäätöksen virheiden ja puutteiden olennaisuudesta sekä niiden vaikutuksesta tilintarkastuskertomuksen sisältöön. Tampere. Finn-publishers.
- Mayston, David (1993). Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6 (3), s. 83–96.
- Meklin, Pentti (2000). Tarkastuksen tehtävä kunnan tulosohejauksessa – pohdintaa agenttiteorian lähtökohdista. Artikkelit teoksessa Kunnallisen itsehallinnon renessanssi. Rakennuspuita alkavalle vuosisadalle. Tampereen yliopiston kunnallistieteiden laitos. Tampere
- Mock, T.J., Wright, A. M., Washington, M.T. & Krishnamoorthy, G. (1997). Auditors' Uncertainty Representation and Evidence Aggregation. *Behavioral Research in Accounting*, 9, s. 123–147.
- Myllymäki, Arvo & Vakkuri, Jarmo (toim.) (2001). Tulos, normi, tilivelvollisuus – Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin. Tampere.
- Niemi, Lasse 2002. Do firms pay for audit risk? Evidence on Risk Premiums in Audit Fees after Direct Control for Audit Effort. *International Journal of Auditing*, 6.
- Nuolima, Risto (2001). Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta erityisesti osakeyhtiössä. Teoksessa Myllymäki, Arvo & Vakkuri, Jarmo (toim.). Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin, s. 213–226. Tampere. Tampere University Press.
- Opetusministeriö (1990). Julkishallinnon tilintarkastajan tutkinto. JHTT-työryhmän muistio. Opetusministeriön työryhmämuistioita 1990:11. Helsinki.
- Palmrose, Zoe-Vonna (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*, 1, s. 55–72.
- Pierre, Kent St. & Anderson, James (1984). An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits Against Public Accountants. *The Accounting Review*, 2, s. 242–263.

- Power, Michael 1997. *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford. Oxford University Press.
- Rittenberg, Larry E. & Mark Covalleski (1999). Outsourcing the Internal Audit Function: The British Government experience with market testing. *International Journal of Auditing*, Vol. 3, s. 225–235.
- Saarikivi, Maj-Lis (1999). *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Acta Universitatis Helsingiensis. Helsingin kauppakorkeakoulu. Helsinki.
- Shapiro, S. (1987). The Social Control of Impersonal Trust. *American Journal of Sociology*, 93 (3), s. 623–658.
- Sisäisen tarkastajat ry (2002). *Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit*. Luonnos 29.1.2002. www.theiaa.fi/frames/std_finv5.pdf. 14.6.2002.
- Suomen kaupunkilaitoksen historia 1 (1981). Suomen kaupunkiliitto. Vantaa.
- Suomen kaupunkilaitoksen historia 3 (1984). Suomen kaupunkiliitto. Vantaa.
- Tirole, Jean (1989). *The Theory of Industrial Organization*. Cambridge. MIT Press.
- Viitanen, Janne (1995). *Odotuskuilu – tilintarkastajan arkipäivää Suomessa*. Tilintarkastus – Revision 2/1995.
- Viitanen Janne (2000). *Auditors' Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases against Auditors*. Helsinki. Swedish School of Economics and Business Administration. Publications of the Swedish School of Economics and Business Administration 88.
- Vuorinen, Erkki (1995). *Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa*. Sipoo. Vuoricon.
- Vuorinen, Erkki (1996). *Tarkastuslautakunta kunnan valvonnassa*. Helsinki. Auditor.
- Vuorinen, Erkki (1999). *Tarkastuslautakunnat 1997–2000*. Helsinki. Auditor.
- Vuorinen, Erkki (2000a). *Tarkastuslautakuntien asema ja tehtävät*. Helsinki. Auditor.
- Vuorinen, Erkki (2000b). *Julkaisematon JHTT-yhteisökysely 13.6.2000*. Raportoitu 13.9.2000. Tampereen yliopisto.
- Williamson, Oliver E. (1985). *The Economic Institutions of Capitalism. Firms, Markets, Relational Contracting*. New York, London. The Free Press.
- Yardley, James A., Kaufmann, Leroy N., Gairney, Timothy D. & Albrecht, David W. (1992). Supplier Behavior in U.S. Audit Market. *Journal of Accounting Literature*, 11, s. 151–184.

KUVALUETTELO

Kuva 2/1	Tilintarkastuksen lisäarvo ja tyytyväisyys tilintarkastukseen	23
Kuva 3/1	Kunnan valvonta- ja tarkastusjärjestelmä	33
Kuva 3/2	JHTT-yhteisöjen tarjoamat palvelut ja niiden ryhmittely	38
Kuva 4/1	Tarkastusyhteisön valinnan kriteerien merkittävyys	41
Kuva 4/2	Tarkastusyhteisön valintakriteerien merkitsevyys vastaajaryhmittäin	44
Kuva 4/3	Tarkastusyhteisön valintakriteerien merkitsevyys kuntakokoluokittain	47
Kuva 4/4	Saatujen tarjousten määrät	50
Kuva 4/5	Kunnan tarjouspyynnössään määrittelemän JHTT-tarkastuksen laajuus päivinä	52
Kuva 4/6	Hankitut JHTT-tarkastuspäivät kuntakokoluokittain vuonna 1997	54
Kuva 4/7	Hankitut JHTT-tarkastuspäivät kuntakokoluokittain vuosina 1997 ja 2000	55
Kuva 4/8	JHTT-tarkastuspäivän keskihinnat kuntaryhmittäin 1997 ja 2000	57
Kuva 5/1	JHTT-yhteisöpalvelujen tuoma lisäarvo kunnan toiminnalle	65
Kuva 5/2	Arviot ostettujen JHTT-yhteisöpalvelujen lisäarvosta kunnalle vastaajaryhmittäin	66
Kuva 5/3	Liitännäispalvelujen tuoma lisäarvo kunnan toiminnalle palvelua hankkineiden ja muiden vastaajien mielestä	67
Kuva 5/4	JHTT-tarkastuksen tuoma lisäarvo kunnan toiminnalle kuntakokoluokittain	69
Kuva 5/5	JHTT-yhteisöpalvelujen tuoma lisäarvo kunnan toiminnalle kokonaisuutena kuntakokoluokittain	70
Kuva 5/6	JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutus kunnan toimintoihin	71
Kuva 5/7	JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutus kunnan toimintoihin vastaajaryhmittäin	74
Kuva 5/8	JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutus kunnan toimintoihin kuntakokoluokittain	76
Kuva 5/9	JHTT-yhteisöpalvelujen kokonaisvaikutukset kunnan toimintoihin kuntakokoluokittain	79
Kuva 5/10	Tyytyväisyys JHTT-yhteisöpalveluihin	80
Kuva 5/11	Tyytyväisyys JHTT-yhteisöpalveluihin vastaajaryhmittäin	82
Kuva 5/12	Tyytyväisyys JHTT-palveluihin kuntakokoluokittain	84
Kuva 5/13	Tyytyväisyys JHTT-yhteisöpalveluihin kokonaisuutena kuntakokoluokittain	85
	KUNNALLISEN TILINTARKASTUKSEN ULKOISTAMINEN	109

TAULUKKOLUETTELO

Taulukko 1/1	Tarkastelussa käytetty kuntaryhmittely	12
Taulukko 3/1	Tilastotietoja JHTT-yhteisöistä	36
Taulukko 4/1	Pydyttyjen ja saatujen tarjousten määrät	49
Taulukko 4/2	Kuntien JHTT-yhteisöiltä hankkimat liitännäispalvelut	60
Taulukko 5/1	JHTT-yhteisöpalvelujen lisäarvo kunnalle	86
Taulukko 5/2	JHTT-yhteisöpalvelujen vaikutus kunnan toimintoihin	87
Taulukko 5/3	Vastaajien tyytyväisyys JHTT-yhteisöpalveluihin	88
Taulukko 6/1	Viranhaltijoiden näkemykset kunnan tehtäväalueista, joihin JHTT-yhteisöpalveluilla tulisi olla nykyistä suurempi vaikutus	92
Taulukko 6/2	Luottamushenkilöiden näkemykset kunnan tehtäväalueista, joihin tarkastuksella tulisi olla nykyistä suurempi vaikutus	93

LIITE

Kyselylomake

Liitteenä on kuntien viranhaltijoille lähetetty kyselylomake. Luottamushenkilöille lähetettiin lomakkeen supistettu versio, jossa olivat mukana tarkastusyhteisön valintaa, tarkastuksen vaikutuksia ja lisäarvoa sekä tyytyväisyyttä ja kehittämistarpeita koskevat viranhaltijalomakkeen mielipidekysymykset 1, 10, 11, 12 ja 13.

Vastaajan kunta _____

Vastaajan työtehtävä _____

Tarkastuspalvelun valinta ja tarkastuspalveluihin kohdistuvat odotukset

Kysymys 1. JHTT-tarkastusyhteisön/tarkastajan valinnan kriteerit kunnassa. Arvioikaa seuraavien tekijöiden merkittävyyttä vuonna 2001 suoritettua/suoritettavan JHTT-tarkastusyhteisön valinnassa. Rengasta mielestäsi sopivin vaihtoehto.

Seuraavat tekijät vaikuttivat valintapäätökseen kunnassa...	Ei lainkaan	Melko vähän	Melko paljon	Erittäin paljon	eos
Tarkastuksen hinta	1	2	3	4	5
Aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä	1	2	3	4	5
Aiempi kokemus tilintarkastajasta	1	2	3	4	5
Tilintarkastajan kokemus kuntakentästä	1	2	3	4	5
Tarkastusyhteisön tunnettuus	1	2	3	4	5
Tarkastusyhteisön koko	1	2	3	4	5
Tarkastusyhteisön laatuajajestelmä	1	2	3	4	5
Tarkastusyhteisön toimiminen paikkakunnalla	1	2	3	4	5
Tarkastusyhteisön tarjouksessa esittämä työn laajuus	1	2	3	4	5
Muu, mikä _____					

Kysymys 2. JHTT-tarkastusyhteisön vaihtaminen ja sen syyt

Onko kuntanne vaihtanut 1997-2000 kauden jälkeen kaudelle 2001-2004 tilintarkastajaa:

1. Kyllä
2. Ei
3. Valinta on vielä kesken

Jos vastasitte kyllä, mikä oli syy vaihtoon: _____

Kysymys 3. Valintaprosessin kulku vuonna 2001*Oliko tarjouskilpailu:*

1. Avoin menettely: Suunnattu kaikille potentiaalisille tarkastusyhteisöille
2. Rajoitettu menettely: Kuinka monelle tarkastusyhteisölle suunnattu _____ kpl.
3. Neuvottelumenettely: Yksi tarkastusyhteisö valittu jollakin erityisellä perusteella tai aiempaa sopimusta jatkettu ilman kilpailua

Tarjous saatiin: _____ kpl tarjoajalta

Sisältyikö tarjoukseen optio seuraavien vuosien (esim. 2005-2008) tarkastuspalvelujen hankkimisesta?

1 Kyllä 2 Ei

Liittyikö tarjoukseen erityinen tarjouksen esittelytilaisuus potentiaalisille tarjoajille?

1 Kyllä 2 Ei

Sisältyikö tarjouspyyntö erittelyn seuraavista palveluista ja niiden laajuudesta? Jos laajuutta ei määritelty, merkitse viivalle 'laajuus päivinä' 0.

	Kyllä	Laajuus päivinä (kpl)	Ei
1) Lakisäätöiset palvelut	1	_____	2
<i>Tarkastuslautakuntaa avustavat</i>			
2) Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut	1	_____	2
<i>Johtamista avustavat</i>			
3) Konsultti- ja neuvontapalvelut	1	_____	2
4) Sisäinen tarkastus	1	_____	2

Kysymys 4. Valintapäätös vuonna 2001

	Kyllä	Ei
Äänestettiinkö päätöksestä tarkastuslautakunnassa?	1	2
Äänestettiinkö päätöksestä valtuustossa?	1	2
Valittiinko päätöksestä	1	2

Mikäli valittiin, valittajana oli

1. Kilpaileva JHTT-yhteisö
2. Kunnan jäsen (henkilö, henkilöryhmä)

Kysymys 5. Muiden tarkastuspalvelujen hankkiminen

Hankkiko kuntanne tarkastuskauden 1997-2000 aikana lakisääteisen JHTT-tilintarkastuksen lisäksi muita palveluja (lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut, konsultti- ja neuvontapalvelut tai sisäisen tarkastuksen palvelut) joko samalta tai muilta tilintarkastusyhteisöiltä (JHTT-, KHT- tai HTM-yhteisö tai -tilintarkastaja)?

1. Kyllä a) Lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta
 b) Muulta tilintarkastusyhteisöltä tai tarkastajalta

Jos hankki, niin millaisia? _____

2. Ei

Kysymys 6. Tarkastusyhteisöltä tai tilintarkastajalta ostettujen palvelujen hinta. Paljonko kuntanne (tarkastuksen ostosopimuksessa tai erikseen) on ostanut seuraavia tarkastuspalveluja tarkastuspäivissä vuotta kohden ja mikä on tarkastuspalvelun hinta 1000 markoissa vuotta kohden vuonna 1997 ja 2000?

	a) Tarkastuspäivien lkm/v		b) Hinta 1000 mk/v	
	v. 1997	v. 2000	v. 1997	v. 2000
1) Lakisääteiset palvelut	_____	_____	_____	_____
2) Tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut	_____	_____	_____	_____
3) Konsultti- ja neuvontapalvelut	_____	_____	_____	_____
4) Sisäinen tarkastus	_____	_____	_____	_____

Kysymys 7. Avustiko kunnan sisäinen tarkastus lakisääteistä JHTT-tilintarkastusta 1997-2000:

- 1 Kyllä
 2 Ei

Jos vastasitte kyllä, arvioikaa kunnan sisäisen tarkastuksen antama apu henkilötyöpäivissä kaudella 1997-2000 vuotta kohti: _____ henkilötyöpäivää/vuosi.

Kysymys 8. Arvio lakisääteisen JHTT-tarkastuksen vaatimasta kokonaistyömäärästä kunnassa.

Arvioi miten paljon kunnan *oman* henkilöstön henkilötyöpäiviä JHTT-tarkastustoiminta kokonaisuudessaan sitoo. Tällä tarkoitetaan siis toimintaa, mm. kokouksia, yhteydenpitoa ja raportointia, jotka liittyvät kunnan ostaman tarkastuspalvelun toteuttamiseen.

Henkilötyöpäivät/vuosi

Lakisääteinen JHTT-tarkastus _____

Kysymys 9. Millaisista asioista edellä mainittu kunnan oman henkilöstön työpanos koostuu? Arvioi mikä on seuraavien osa-alueiden prosentuaalinen osuus kokonaistyömäärästä.

	%
Aineistojen hankkiminen	_____
Kokousten valmistelu	_____
Kokoukset	_____
Raportointi	_____
Muut (mikä)	_____

Tarkastuspalvelun vaikutukset, hyöty ja lisäarvo kunnalle

Kysymys 10. Millainen vaikutus seuraaviin kunnan toimintoihin ja toimintajärjestelmien kehittämiseen tarkastusyhteisöltä/tilintarkastajalta ostetuilla palveluilla mielestänne on? Arvioi merkittävyyttä seuraavalla asteikolla.

Vaikutus seuraaviin kunnan toimintoihin on...	Erittäin negatiivinen	Melko negatiivinen	Ei vaikutusta	Melko positiivinen	Erittäin positiivinen	eos
Laskentajärjestelmä ja kirjanpito	1	2	3	4	5	6
Taloushallinto ja atk-järjestelmät	1	2	3	4	5	6
Kunnan strateginen päätöksenteko (budjetointi, taloussuunnittelu)	1	2	3	4	5	6
Konserniohjaus	1	2	3	4	5	6
Riskien hallinta ja riskipolitiikka	1	2	3	4	5	6
Sisäisen valvonnan kehittäminen	1	2	3	4	5	6
Omaisuuksien hallinta	1	2	3	4	5	6
Varasto- ja materiaalihallinta	1	2	3	4	5	6
Hankintatoiminta	1	2	3	4	5	6
Liikelaistosten kehittäminen ja ohjaus	1	2	3	4	5	6
Vastuusitoumukset/elinkeinopolitiikka	1	2	3	4	5	6
Sijoitustoiminta	1	2	3	4	5	6
Kassanhallinta ja maksuvalmius	1	2	3	4	5	6
Hallinnon toiminnan arviointi	1	2	3	4	5	6

Kysymys 11. Millainen hyöty tai lisäarvo seuraavilla tarkastusyhteisöltä/tilintarkastajalta ostetuilla palveluilla on ollut kuntanne toiminnalle? Arvioi kysymystä seuraavalla asteikolla

Ostetun tarkastuspalvelun lisäarvo on ollut kunnan toiminnan kannalta...	Ei lisäarvoa	Melko pieni	Melko suuri	Erittäin suuri	eos
1) Lakisäätöinen JHTT-tarkastus	1	2	3	4	5
2) Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut	1	2	3	4	5
3) Konsultti- ja neuvontapalvelut	1	2	3	4	5
4) Sisäinen tarkastus	1	2	3	4	5

Kysymys 12. Nimeä ne kunnan kehittämisen kannalta tärkeät osa-alueet, joihin mielestäsi tarkastuspalveluilla tulisi jatkossa olla enemmän vaikutusta. Perustele lyhyesti.

Kysymys 13. Tyytyväisyys tarkastusyhteisöltä/tilintarkastajalta ostettuihin palveluihin.

Miten tyytyväinen kuntanne on tarjottujen tarkastuspalvelujen sisältöön? Arvioi kysymystä seuraavan luokittelun mukaisesti.

	Erittäin tyytyväinen	Melko tyytyväinen	Melko tyytymätön	Erittäin tyytymätön	eos
1) Lakisääteinen JHTT-tarkastus	1	2	3	4	5
2) Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut	1	2	3	4	5
3) Konsultti- ja neuvontapalvelut	1	2	3	4	5
4) Sisäinen tarkastus	1	2	3	4	5

Kaikkien osa-alueiden osalta, jossa vastasit 3 tai 4, perustele lyhyesti miksi. Voit jatkaa tarvittaessa paperin kääntöpuolelle.

- 1) Lakisääteinen JHTT-tarkastus _____
- 2) Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut _____
- 3) Konsultti- ja neuvontapalvelut _____
- 4) Sisäinen tarkastus _____

Suuret kiitokset yhteistyöstäsi!!